

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Odhad daňové mezery na dani z příjmů fyzických osob

Bc. Lucie Štěpánková

© 2020 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Lucie Štěpánková

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Odhad daňové mezery na dani z příjmů fyzických osob

Název anglicky

Estimation of a Tax Gap in the Personal Income Tax

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy provést odhad daňové mezery u daně z příjmů fyzických osob v České republice.

Metodika

Teoretická část diplomové práce bude zpracována na základě kompilace poznatků z dostupné odborné literatury, vědeckých článků a aktuálních právních předpisů z oblasti daní z příjmů fyzických osob.

Na základě analýzy zjištěných dat o daních z příjmů fyzických osob bude za využití konkrétních metod odhadnuta a zhodnocena velikost daňové mezery v České republice. Výsledky budou porovnány s odbornými studiemi z ČR i zahraničí.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

daň, příjem, fyzická osoba, daňová mezera, daňový únik, stínová ekonomika

Doporučené zdroje informací

FASSMANN, Martin. Stínová ekonomika I: (příčiny, důsledky, měření). Praha: Sondy, 2002. Pohledy (Sondy). ISBN 80-86809-03-X.

FINARDI, Savina, VANČUROVÁ, Alena. Estimation of a Tax Gap in the Personal Income Tax by Means of National Accounts. European Financial and Accounting Journal. 2014, 9(2):66-78. DOI: <https://doi.org/10.18267/j.efaj.120>.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

TODER, Eric. What is tax gap? Urban Institut. 2007. Dostupné z: http://www.urban.org/UploadedPDF/1001112_tax_gap.pdf.

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 9788087480441.

ZÍDKOVÁ, Hana. Diskuze k metodám odhadů stínové ekonomiky. Actax Oeconomica Pragensia. 2012, 20(6), p. 15. ISSN 0572-3043.

Předběžný termín obhajoby

2020/21 ZS – PEF (únor 2021)

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukulová, MBA, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2019

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 4. 11. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 30. 11. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Odhad daňové mezery na dani z příjmů fyzických osob" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30.11.2020

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Gabriele Kukalové, MBA, Ph.D. za odborné vedení, rady a čas, který mi při psaní diplomové práce věnovala. Dále bych chtěla poděkovat mé rodině za podporu v průběhu celého studia.

Odhad daňové mezery na dani z příjmů fyzických osob

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá odhadem velikosti daňové mezery na dani z příjmů fyzických osob, konkrétně osob samostatně výdělečně činných. Teoretická část definuje daňový systém České republiky a popisuje základní pojmy jako daň z příjmů fyzických osob, stínová ekonomika, daňový únik či daňová mezera. Následně se zabývá popisem metod pro odhad daňové mezery. V praktické části je podle jedné z metod vypočítán odhad daňové mezery pro Českou republiku, zvláště pro všechna odvětví dle klasifikace ekonomických činností, jak na dani z příjmů fyzických osob, tak u pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Odhad je proveden na základě dat z národních účtů z databáze Eurostat a dílčích základů daně poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím, deformovaných koeficienty odvětví. Následně je zhodnocen vývoj daňové mezery v průběhu 10 let a také zjištěna odvětví, ve kterých se nejvíce koncentruje. Poté je proveden přepočít pro jednotlivá odvětví podle počtu osob samostatně výdělečně činných evidovaných v odvětvích, na základě čehož jsou zhodnoceny oblasti s nejvýznamnější daňovou mezerou připadající na jednu osobu samostatně výdělečně činnou.

Klíčová slova: daňový systém, daň, výběr daní, daň z příjmů FO, stínová ekonomika, daňový únik, daňová mezera

Estimation of a Tax Gap in the Personal Income Tax

Abstract

This master's thesis deals with the estimation of the size of a tax gap in personal income tax. Theoretic part of thesis defines tax system of the Czech Republic and describes crucial terms as personal income tax, the shadow economy, tax evasion or tax gap. Subsequently are described methods for estimating the tax gap. In the practical part of thesis is estimation of the tax gap calculated on the base of one of these methods. It is estimated for every industry separately according to the classification of economic activity both for personal income tax and for social and health insurance. Estimation of the tax gap is calculated by national accounts data from Eurostat database and the individual tax bases provided by Generální finanční ředitelství. Individual tax bases are deformed by industry coefficients. Subsequently is evaluated the tax gap development in a period of 10 years, also are identified industries with the highest concentration of tax gap. Afterwards is calculated conversion for each sector according to number of registered self-employed persons. This creates base for evaluation of industries with most significant tax gap for one self-employed person.

Keywords: tax system, tax, tax collection, personal income tax, shadow economy, tax evasion, tax gap

Obsah

1 Úvod.....	11
2 Cíl práce a metodika	13
2.1 Cíl práce	13
2.2 Metodika	13
3 Teoretická východiska	16
3.1 Daňový systém ČR.....	16
3.1.1 Daň z příjmů fyzických osob	19
3.2 Stínová ekonomika.....	21
3.2.1 Daňový únik.....	24
3.2.2 Daňová mezera	26
3.3 Odhady stínové ekonomiky a daňové mezery	28
3.3.1 Metody odhadu stínové ekonomiky.....	28
3.3.2 Metody odhadu velikosti daňové mezery	33
3.3.3 Snižování daňové mezery a zamezení daňovým únikům	36
4 Vlastní práce	38
4.1 Hrubá nákladovost odvětví	38
4.2 Počet osob samostatně výdělečně činných v České republice	42
4.3 Dílčí základy daně.....	47
4.4 Odhad daňové mezery	50
4.5 Odhad mezery na zdravotním a sociálním pojistném	52
4.6 Přepoččet odhadu na 1 OSVČ.....	59
5 Výsledky a diskuse	62
5.1 Velikost daňové mezery a její vývoj	62
5.2 Daňová mezera v jednotlivých odvětvích	63
5.3 Přepoččet mezery na 1 OSVČ.....	65
6 Závěr.....	66
7 Seznam použitých zdrojů	68
8 Přílohy	72

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Členění daní v České republice	17
Obrázek č. 2: Lafferova křivka	18

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Průměrná hrubá nákladovost odvětví (2009-2018).....	40
Tabulka č. 2: Koeficient odvětví.....	41
Tabulka č. 3: Počet OSVČ na 1000 obyvatel.....	44
Tabulka č. 4: Počet OSVČ v ČR v jednotlivých odvětvích	46
Tabulka č. 5: Dílčí základy daně (mil. Kč)	48
Tabulka č. 6: Dílčí základy daně po korekci odvětví (mil. Kč).....	49
Tabulka č. 7: Odhad daňové mezery za jednotlivá odvětví (mil. Kč.)	51
Tabulka č. 8: Odhad mezery na sociálním pojištění (mil. Kč)	53
Tabulka č. 9: Odhad mezery na zdravotním pojištění (mil. Kč).....	55
Tabulka č. 10: Odhad celkové daňové mezery včetně pojistného (mil. Kč)	56
Tabulka č. 11: Daňová mezera na 1 OSVČ (Kč).....	61

Seznam grafů

Graf č. 1: Vývoj počtu OSVČ v ČR.....	42
Graf č. 2: Poměr počtu zaměstnanců a OSVČ v ČR.....	43
Graf č. 3: Počet OSVČ na 1000 obyvatel	45
Graf č. 4: Vývoj daňové mezery – odvětví M, G a F.....	57
Graf č. 5: Vývoj daňové mezery – odvětví B, C a P.....	58
Graf č. 6: Vývoj daňové mezery v letech 2009–2018.....	59
Graf č. 7: Vývoj daňové mezery v letech 2009–2018.....	63

1 Úvod

Stínová ekonomika a problematika daňových úniků jsou v současnosti poměrně diskutovanými tématy, jak v médiích, tak v mezinárodních institucích nebo na politické scéně. Daňové úniky představují významné částky, které by správně měly být odvedeny do veřejných rozpočtů, a o které tak stát přichází. Všechny státy by se proto měly snažit daňovým únikům zabránit, optimalizovat své daňové systémy, aby snížily potřeby občanů například zatajovat části svých příjmů, či se případně pokusit převést aktivity, které zůstávají finanční správě skryty do oficiální ekonomiky.

Daňové úniky vedou ke vzniku daňové mezery, která představuje rozdíl mezi teoretickou daňovou povinností, tedy tím, co by mělo být na daních správně vybráno, a ve skutečnosti vybranou částkou. Daňová mezera se skládá z několika částí, konkrétně z příjmů ze stínové ekonomiky, kam spadá práce na černo, práce neregistrovaných podnikatelů, podhodnocování jejich příjmů či umělé navyšování výdajů, dále z daňových úniků, daňových podvodů či neúmyslných opomenutí a chyb.

Vědci se snaží zjišťovat příčiny vzniku daňových úniků a stínové ekonomiky a přicházet s doporučeními a opatřeními, které by jejich objem mohly snižovat. Zároveň si ale také kladou otázku, do jaké míry je nutné a výhodné s nimi bojovat. Přesto, že někteří autoři uvádějí i pozitivní dopady těchto jevů, jsou obecně vnímány jako jednoznačně negativní. Kromě snah daňové úniky odhalovat a omezovat se mnozí autoři také pokouší je co nejpřesněji změřit. Většinu prováděných výpočtů lze ale považovat pouze za více či méně přesné odhady, a to z důvodu nejednotného vymezení pojmů šedá ekonomika, daňový únik i daňová mezera, ale také z důvodu neúplnosti a nejednotnosti dat využívaných jednotlivými autory. Od toho se také odvíjí i množství používaných metod, jejichž spolehlivost je vždy diskutabilní. I přes tuto skutečnost jsou na základě odhadů získávány cenné informace a je důležité se problematikou i do budoucna dále zabývat.

V České republice lze pozorovat rozdílné, někdy nazývané nespravedlivé zdanění osob samostatně výdělečně činných a zaměstnanců. Je zde konstantně evidován poměrně vysoký podíl OSVČ, ale i přesto jsou jejich platby do rozpočtů v podobě daní z příjmů velice nízké. Například dle analýzy odvodů OSVČ a zaměstnanců, kterou zpracovala

Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR (2015) představovaly odvody v roce 2015 za jednu osobu samostatně výdělečně činnou 8 445 Kč za rok, zatímco za zaměstnance je tato částka 26 125 Kč za rok. Odvody na dani z příjmů za OSVČ tak odpovídají pouze přibližně 32 % toho, co odvede jeden zaměstnanec. To znamená, že odvody za OSVČ byly celkem 7, 517 miliardy Kč za rok, zatímco za zaměstnance tato částka dosáhla hodnoty 123, 245 miliardy Kč. Jedním z důvodů takto nízkých odvodů za OSVČ je možnost těchto osob legálně optimalizovat svůj základ daně, například využitím daňových paušálů, pokud to pro ně znamená zvýhodnění. Tím minimalizují svou daň z příjmů. Dalším důvodem výrazně vyšších odvodů za zaměstnance může být také to, že ně daňová přiznání podávají zaměstnavatelé, tudíž zde nemusí být takový zájem o snižování přiznávané částky. Oproti tomu osoby samostatně výdělečně činné, které svá daňová přiznání zpracovávají samy, mají větší motivaci k optimalizaci a také mají možnost snáze upravovat výši uváděných příjmů a výdajů.

Ke vzniku daňové mezery vedou daňové úniky, jejichž velikost je rozdílná dle jednotlivých odvětví. Některá odvětví jsou k daňovým únikům více náchylná a vznikají v nich výrazně větší objem daňové mezery, oproti tomu v některých je téměř nemožné se takových aktivit dopouštět. Nízkou míru daňových úniků lze předpokládat například u odvětví s užšími vazbami na veřejný sektor a s přesnější evidencí tržeb, naopak největší koncentrace se předpokládá v odvětvích, kde mají podnikatelé větší volnost v počítání tržeb a evidování svých příjmů.

Jako příčiny daňových úniků u příjmů osob samostatně výdělečně činných v České republice lze jmenovat například složitý systém daní z příjmů, vysoké daňové zatížení obyvatel a ze strany poplatníků například nepřiznávání správné výše svých příjmů, či umělé navyšování uváděných výdajů. Poplatník tak může svou výši daně, kterou je povinen odvést do veřejných rozpočtů snížit záměrně i nevědomě, legálně i nelegálně, vždy ale vzniká daňová mezera. Daňovou mezeru na dani z příjmů fyzických osob lze tedy nejobecněji charakterizovat jako rozdíl mezi daní z příjmů, která by měla být za ideálních podmínek odvedena a částkou, která byla vybrána ve skutečnosti. Odhadem tohoto rozdílu, tedy daňové mezery a náchylností jednotlivých odvětví ke vzniku daňové mezery se bude tato diplomová práce dále detailněji zabývat.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je odhad velikosti daňové mezery na dani z příjmů fyzických osob za dané období v jednotlivých odvětvích. Dílčím cílem je zjištění vývoje daňové mezery v rámci časové řady. Dalším dílčím cílem je určení odvětví, která jsou nejnáchylnější k daňovým únikům.

2.2 Metodika

Diplomová práce je rozdělena do dvou částí, teoretické a praktické. V první části je definován daňový systém České republiky a popsána daň z příjmů fyzických osob. Následně jsou přiblíženy pojmy stínová ekonomika či daňový únik. Dále se již práce zabývá definicí pojmu daňová mezera a metodami jejího odhadu.

Druhá část se věnuje odhadu daňové mezery pomocí metody národních účtů na základě dat z databáze Eurostat, Českého statistického úřadu a dat poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím.

Prvním krokem odhadu daňové mezery je výpočet hrubé nákladovosti odvětví, která je stanovena jako podíl mezipotřeby odvětví P1 a produkce odvětví P2, zvláště pro odvětví A–S členěné dle klasifikace ekonomických činností CZ – NACE. Hrubá nákladovost odvětví je vypočítána pro Českou republiku a další vybrané státy. Podkladová data pro tento krok jsou získána z databáze Eurostat. Vzorec:

$$\text{Hrubá nákladovost odvětví} = \frac{\text{mezipotřeba odvětví (P1)}}{\text{produkce odvětví (P2)}} \quad (1)$$

Následně jsou na základě průměrných hrubých nákladovostí odvětví pro jednotlivé státy zjištěny koeficienty odvětví, konkrétně podle vzorce:

$$\text{Koeficient odvětví} = (\text{PHN}_{cz} - \text{PHN}_{min}) + 1 \quad (2)$$

Kde PHN = průměrná hrubá nákladovost odvětví

Dalším krokem je úprava dílčích základů daně, které byly získány na žádost od Generálního finančního ředitelství, opět zvláště pro odvětví A–S za období 2009–2018. Zjištěné dílčí základy daně jsou upraveny vypočítaným koeficientem odvětví podle vzorce:

$$DZD \text{ po korekci} = DZD \text{ před korekcí} * \text{koeficient odvětví} \quad (3)$$

Mezivýpočty jsou podkladem pro odhad daňové mezery. Díky rozdílu mezi upravenými dílčími základy daně a dílčími základy daně před úpravou za jednotlivá odvětví je možné odhadnout velikost daňové mezery za použití sazby na daň z příjmu 15 %. Vzorec:

$$\text{Odhad daňové mezery} = (DZD \text{ po korekci} - DZD \text{ před korekcí}) * 0,15 \quad (4)$$

Na základě dílčích základů daně jsou odhadnuty také mezery na pojistném za zdravotní a sociální zabezpečení. Polovina rozdílu mezi upravenými dílčími základy daně a dílčími základy daně před korekcí je vynásobena sazbami, za zdravotní pojištění se konkrétně jedná o sazbu 13,5 %. Vzorec:

$$\text{Mezera na ZP} = \frac{(DZD \text{ po korekci} - DZD \text{ před korekcí})}{2} * 0,135 \quad (5)$$

Sazba na sociální zabezpečení je 29,2 %, proto je použit následující vzorec pro odhad mezery:

$$\text{Mezera na SZ} = \frac{(DZD \text{ po korekci} - DZD \text{ před korekcí})}{2} * 0,292 \quad (6)$$

Jednotlivé odhadnuté mezery jsou sečteny, a tak je odhadnuta celková daňová mezera pro jednotlivá odvětví a za jednotlivé roky. Ze zjištěných výsledků je zhodnocen vývoj

daňové mezery v průběhu let 2009–2018 a určena odvětví, ve kterých vzniká největší daňová mezera.

Následně jsou výsledky přepočítány pro přesnější zhodnocení podle počtu OSVČ evidovaných v jednotlivých odvětvích. Podílem mezi odhadnutou daňovou mezerou za odvětví a počtem osob samostatně výdělečně činných evidovaných v odvětví je vypočítána odpovídající daňová mezera na jednu osobu samostatně výdělečně činnou.

$$\text{Daňová mezera na OSVČ} = \frac{\text{daňová mezera pro odvětví}}{\text{počet OSVČ v odvětví}} \quad (7)$$

Díky tomuto přepočtu jsou určena a přehodnocena odvětví, ve kterých dochází k největším únikům. Také je zjištěno, u kterých odvětví je velikost daňové mezery ovlivněna vysokým počtem evidovaných OSVČ.

Všechny výpočty jsou provedeny pomocí programu Excel a výsledky jsou zaznamenány ve vložených tabulkách a grafech.

3 Teoretická východiska

V teoretické části je vymezen daňový systém České republiky, přiblížena daň z příjmů fyzických osob a vysvětleny pojmy jako stínová ekonomika či daňový únik. Dále se práce zabývá pojmem daňová mezera a jednotlivými metodami jejího odhadu.

3.1 Daňový systém ČR

Daně České republiky jsou vymezeny zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Daň je definována jako povinná, nenávratná a zákonem daná platba do veřejného rozpočtu. Jedná se o neúčelovou a neekvivalentní platbu, která se v určitých časových intervalech pravidelně opakuje (daň z příjmů) nebo je placena nepravidelně za určitých okolností (převod nemovitosti) (Kubátová, 2015).

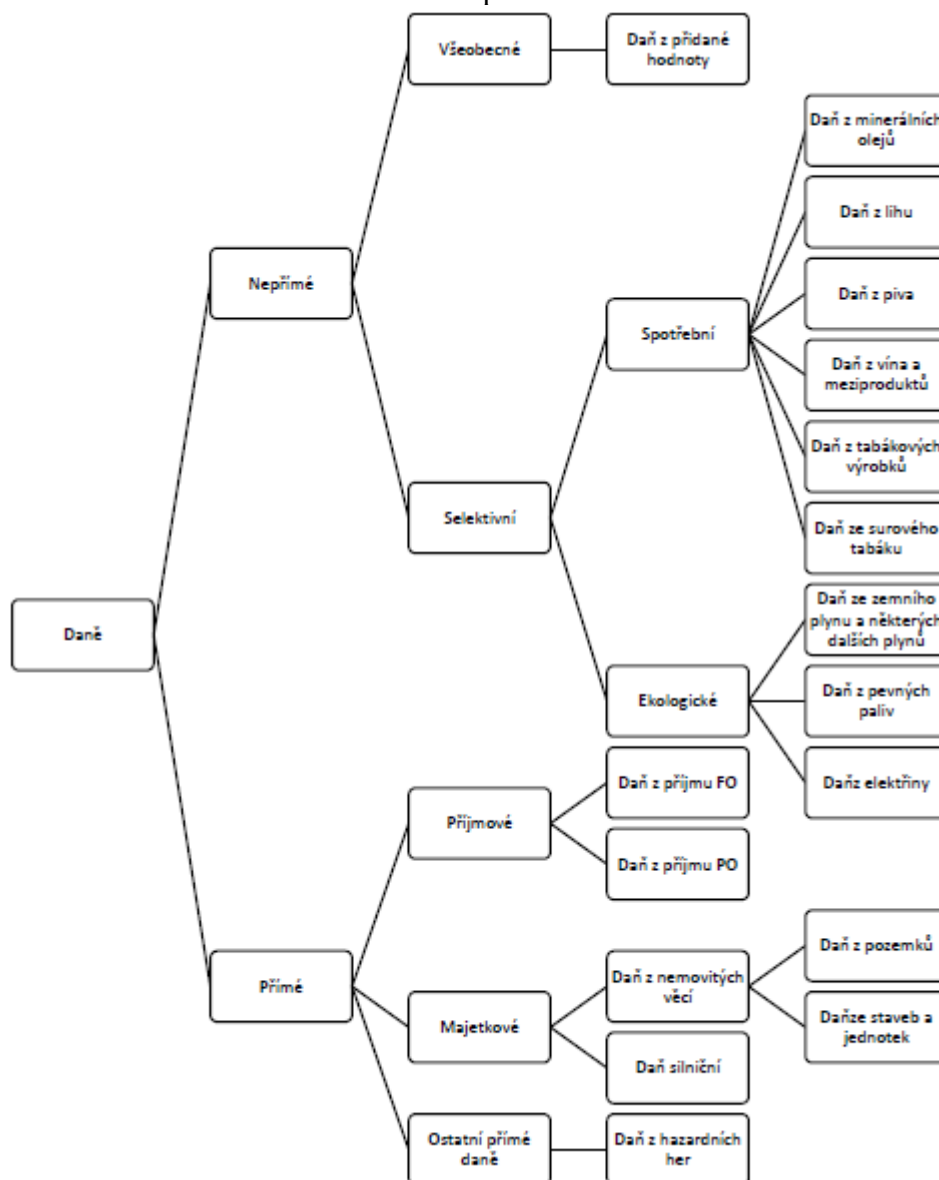
Funkce daní vyplývají ze třech základních funkcí veřejného sektoru. Funkce alokační řeší problematiku investování vládních výdajů a optimálního rozdělení financí mezi spotřebu veřejnou a soukromou. Uplatňuje se tedy v případě, kdy se projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů na trhu v důsledku tržního selhání. Funkce redistribuční spočívá v ovlivňování výše důchodů vládou prostřednictvím daní a transferů, z důvodu zamezení drastickým rozdílům životní úrovně obyvatel. (Široký, 2008) Třetí funkcí je funkce stabilizační, která má podle Kubátové (2009) sloužit ke zmírnění výkyvů v ekonomice, k zajištění cenové stability a dostatečné zaměstnanosti.

Daně je možné klasifikovat z několika hledisek. Jedno ze základních členění je rozdělení na daně přímé a nepřímé. Mezi daně přímé jsou řazeny daně majetkové (daň z nemovitých věcí a daň silniční) a důchodové (daň z příjmu fyzických osob, daň z příjmu právnických osob) a ostatní přímé daně. Tyto daně tedy představují zdanění a snížení důchodu poplatníka a je nutné za ně podávat daňová priznání. Daně nepřímé důchod poplatníka nesnižují, ale jsou započítány v cenách zboží a služeb a jsou placeny poplatníkem při nákupu. Následně má povinnost daň priznat a odvést prodávající. Spadají

sem daně z přidané hodnoty a daně selektivní, které jsou dále rozčleněny na daně ekologické a spotřební (Maaytová a Ochrana, 2015).

Mezi daně majetkové spadala kromě daně z nemovitých věcí a daně silniční také daň z nabytí nemovitých věcí, konkrétně až do září 2020. Ke zrušení došlo se zpětnou účinností pro případy, ve kterých byl vklad práva do katastru nemovitostí proveden během prosince 2019 a později (Finanční správa, 2020).

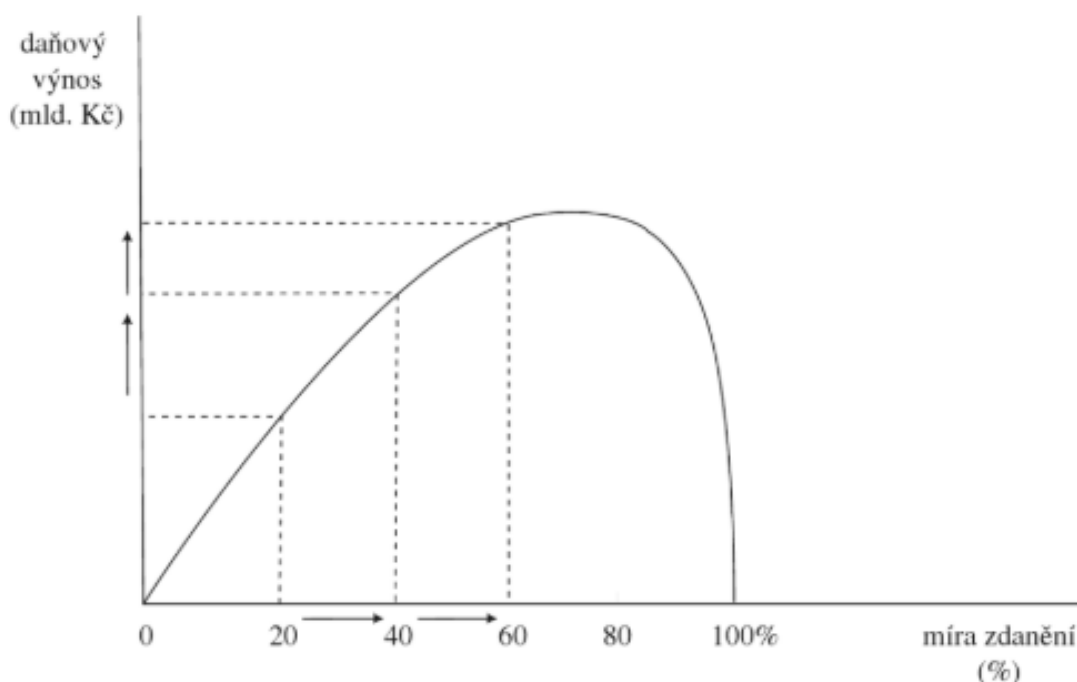
Obrázek č. 1: Členění daní v České republice



Zdroj: vlastní zpracování

Obecně každý stát má logicky zájem o co největší maximalizaci daňových výnosů. Dalo by se předpokládat, že daňový výnos bude tím vyšší, čím vyšší bude sazba daně. S vyvrácením tohoto předpokladu jako první přišel Arthur Laffer, který navrhl myšlenku, že snížení důchodového zdanění ve skutečnost může přinést zvýšení daňových příjmů. Tento předpoklad je možné znázornit na Lafferově křivce. V počátku při nulové daňové sazbě nejsou vybrány žádné výnosy. Následně má křivka rostoucí tendenci až dosáhne svého maxima a poté opět klesá až k vodorovné ose. Křivka popisuje situaci, kdy míra zdanění roste, ale přírůstky daňového výnosu se postupně zmenšují. Důvodem je, že vyšší míra zdanění oslabuje ekonomickou výkonnost, navyšuje daňový odpor a tím pádem také daňové úniky. Důsledkem toho je klesající základ daně (Holman, 2002).

Obrázek č. 2: Lafferova křivka



Zdroj: Holman, 2002, str. 611

V případě, že se míra zdanění přesune za hranici Lafferova bodu, představuje křivka stínovou ekonomiku. Jak je z obrázku patrné, křivka není popsána čísly, protože je empirickou otázkou, jaké zdanění přinese největší výnosy a jaká sazba je již tak vysoká, že nepřinese žádné výnosy. Jedním z předpokladů, proč by vyšší výnosy měly vzniknout při snížení daňové sazby je skutečnost, že lidé budou více motivováni k vyšší pracovní aktivitě

a získání většího objemu důchodů. Začnou pracovat o tolik více, že ve výsledku zaplatí vyšší důchodovou daň i přes to, že bude sazba nižší. Jednoznačné důkazy, které by ale potvrzovaly toto tvrzení neexistují (Jackson a Brown, 2003).

Lafferova křivka je pouze jen teoretickou konstrukcí daného problému. Je ale logické předpokládat, že v případě, kdy by hypoteticky zdanění vzrostlo až ke 100 %, daňový výnos by rychle klesl na nulu, protože by jednoduše každý přestal vykonávat činnosti, ze kterých jsou daně odváděny (Holman, 2002).

3.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob neboli daň důchodová v dnešním pojetí existuje pouze několik století, i když pokusy o její zavedení mají dlouhou historii. Lze ji hledat všude, kde probíhala snaha vybírat prostředky od jednotlivců disponujících dostatečnými prostředky na přispívání do veřejných rozpočtů. Důchod byl vždy považován za zdroj bohatství a představoval ideální platbu do veřejného rozpočtu, která neomezuje, na rozdíl od majetku, výběr i do budoucna (Vančurová, 2013).

Daň z příjmu fyzických osob je ve většině států považována za jeden z nejdůležitějších příjmů do státního rozpočtu. Společně s daní z příjmů právnických osob je upravena zákonem č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. Poplatníky této daně jsou všechny fyzické osoby, které mají trvalé bydliště na území České republiky nebo se na jejím území obvykle vyskytují a kterým plynou příjmy ze zdrojů na území ČR i ze zahraničí. Z jejich důchodu se stanoví daň a měli by být nositeli daňového břemene. V ČR je od zdaňovacího období roku 2008 stanovena jednotná sazba pro daň z příjmu fyzických osob ve výši 15 % (Finance.cz, 2020).

Kromě poplatníků daně jsou daňovými subjekty také plátcí daně, kteří by měli sloužit ke zjednodušení výběru daně. Je jim uložena povinnost srazit daň z příjmu před výplatou poplatníkovi a odvést ji místně příslušnému finančnímu úřadu. Na plátcí daně tedy neleží daňové břemeno, ale vzniká mu daňová povinnost a je přímým účastníkem správy daně. Pokud povinnost odvést daň za poplatníka zanedbá, je daň vymáhána na něm (Vančurová, 2013).

Jak Vančurová (2013) dále uvádí, neexistence plátců daně by pravděpodobně zvýšilo administrativní náklady na výběr daně a také počet daňových úniků.

Předmětem daně jsou příjmy dosažené za zdaňovací období, které mohou být rozděleny do pěti skupin:

- zaměstnanecké příjmy (§6),
- příjmy ze samostatné činnosti (§7),
- příjmy z kapitálového majetku (§8),
- příjmy z pronájmu (§9)
- ostatní příjmy (§10).

Daň z příjmů fyzických osob se nevztahuje na půjčky a úvěry, stipendia a dotace z veřejných rozpočtů, dávky sociální péče, příjmy z prodeje movitých věcí a z prodeje domů, bytů, chat a cenných papírů, pokud splňují časovou lhůtu mezi nabytím a prodejem (Široký, 2008).

Obecně jsou tedy předmětem daně z příjmů fyzických osob všechny příjmy zvyšující užitek poplatníka, bez ohledu na jejich formu, může se tedy jednat o příjem peněžité i naturální (Vančurová, 2013).

Základem daně z příjmu jsou příjmy snížené o výdaje, které byly vynaloženy k jejich dosažení, případně jsou využívány daňové paušály, u kterých jsou výdajem procenta z příjmu (Finance.cz, 2020).

Kubátová (2009) definuje dobré vlastnosti, díky kterým tato daň podporuje spravedlnost a efektivnost daňového systému. Jako nejdůležitější znak uvádí, že výnosy daně z příjmu fyzických osob jsou pružné, tzn. že výnosy rostou s hospodářským růstem, který se vyznačuje navyšováním osobních důchodů. DPFO je označována za nejvíce „průhlednou“ daň. Jedná se o jedinou daň, u které je zřejmá velikost daňového břemene každého poplatníka. Dále je tato daň dobrým makroekonomickým stabilizátorem a není problém se zdrojem její platby. Vznikem předmětu daně, tedy důchodu, vzniká zároveň i zdroj jejího placení.

Vlastnostmi a požadavky na dobrou důchodovou daň se zabývá i Vančurová (2013). Daň považuje za jeden z nejdůležitějších nástrojů fiskální politiky státu a seřadila požadavky, které jsou nejčastěji zmiňovány v daňové politice vyspělých států. Daň by měla zajišťovat dostatečný a stabilní daňový výnos, měla by být flexibilní, jednoduchá, efektivní, spravedlivá, neutrální a transparentní. Dále by měla minimalizovat prostor pro daňové úniky a vyhnout se zdanění a v neposlední řadě by měla správně ovlivňovat chování ekonomických subjektů.

Daňový řád České republiky stanoví, že dle výsledku vyměřovacího řízení správce daně stanovuje základ daně a její výši, která má daňovému subjektu být vyměřena a předepsána. Ve skutečnosti si výši daňové povinnosti poplatník často vypočítá sám a v případě, že mu správce daně do určité doby nestanoví jinak, je daň splatná ve výši vypočítané poplatníkem (Kotala, 2011).

S pojmem daň se často pojí i pojem daňová povinnost, i když ho český daňový řád nijak nedefinuje. Je v něm pouze stanoveno, že daňová povinnost vzniká poplatníkovi v okamžiku, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně, či skutečnost tuto povinnost zakládající. Dle právní úpravy pak daňovou povinností vzniká daňovému subjektu celá řada povinností, jako výpočet celkové daně, přiznání a uhrazení, případně uplatnění nároku vůči veřejnému rozpočtu. Daňová povinnost tedy nepředstavuje výslednou vypočtenou částku daně, ale pouze činnost, jako je povinnost daň zaplatit (Vančurová a Boněk, 2011).

3.2 Stínová ekonomika

Stínová ekonomika je v současné době často diskutovaným pojmem, i když v minulosti se po dlouhou dobu jednalo o tabuizovanou oblast. Při studiu dokumentů věnovaných této problematice je možné pozorovat velikou rozmanitost v definicích a popisu této části ekonomiky jednotlivými autory. Rozmanitost a nejednoznačnost je patrná i z množství termínů, kterými je tento sektor označován. Autoři v různých zemích jí dávají přívlastky jako například šedá, černá, stínová, neformální, neoficiální, skrytá, duální, podzemní či druhá. V České republice je tato problematika odborníky nejčastěji označována za ekonomiku stínovou (Fassmann, 2007).

Fassmann (2007) stínovou ekonomiku definuje jako „...ty příjmy, resp. činnosti, jejichž nejbyťostnějším zájmem je, aby zůstaly skryty (alespoň před orgány státního represivního aparátu), dále neformální aktivity nebo transakce, které nezahrnují platby a které jsou určeny ušetřit nákupy a konečně ty činnosti, které v konečném důsledku sice vedou k oficiálním příjmům, ale jejichž samostatný zdroj, či lépe řečeno cesta jejich nabytí je v rozporu s platnými zákonnými pravidly, nařízeními a dohodami.“

Stínová ekonomika je tedy souborem nejrůznějších nelegálních a pololegálních hospodářských činností, jako neregistrovaná výroba, která se vyhýbá daním, zaměstnávání ilegálních migrantů a neplacení jejich povinného zdravotního a sociálního pojištění, obchod s kradeným zbožím, prostituce či výroba a dovoz lihovin a drog (Jurečka, 2017).

Podle standardů OSN je možné rozlišit tři hlavní druhy stínové ekonomiky:

- Skrytá ekonomika, která má hlavní postavení ve struktuře ekonomiky stínové, která zahrnuje podnikání bez oficiální registrace, a především zkreslování vykazovaných údajů v účetních knihách – podhodnocení příjmů, nadhodnocení výdajů a podhodnocení mezd.
- Neformální ekonomika zahrnující činnosti domácností samoobslužné (individuální bytová výstavba, zemědělské samozásobení) i tržní (příležitostná produktivní činnost například v zemědělství).
- Nelegální ekonomika, která je nejmenší částí stínové ekonomiky. Jedná se o nelegální produkční činnost (prodej pašovaného zboží, korupce), nelegální přerozdělovací činnost (krádeže) a legální produkční činnost prováděná nelegálně (nelegální výroba a obchod, nelegální poskytování služeb). (Široký, 2008)

Zabývat se stínovou ekonomikou a odhadovat její velikost je pro každou společnost důležité ze dvou základních důvodů. Za prvé je důležitá pro zjištění skutečného HDP, jehož výše je významným makroekonomickým ukazatelem a za druhé je odhadována za účelem měření daňových úniků, které je potřeba omezovat pro zlepšení příjmů do veřejného rozpočtu a zvýšení daňové spravedlnosti (Zídková, 2012).

Stínovou ekonomiku lze pozorovat prakticky ve všech státech, ale v každém se projevuje různou silou a v nestejných rozměrech v závislosti na jejich fázi sociálně ekonomického rozvoje. Jako nejobecnější příčinu vzniku stínové ekonomiky systémově nezávislou je možné považovat narušení ekonomicky efektivního alokačního schématu trhu státem. Dle Fassmanna (2002) hlavní narušení alokačního procesu v tržní ekonomice představuje především daňový systém, na rozdíl od centrálně plánovaných ekonomik, kde je tímto narušitelem centrální autorita, která snahou o přímé rozdělování vytvoří zpravidla značnou nerovnováhu nabídky a poptávky.

Existence stínové ekonomiky přináší jisté důsledky a jednotliví autoři si kladou otázku, jak významně je proti ní potřeba bojovat a uvádějí její kladné i záporné stránky. Mezi klady se řadí například argument, že stínová ekonomika způsobuje růst národního produktu a tím i růst elasticity hospodářského systému. Kleer (1994) uvádí, že stínová ekonomika pomáhá zmírňovat důsledky krizí zvyšováním příjmů obyvatel a vytvářením nových pracovních míst. Diskutované klady jsou často ale spíše teoretické a neodpovídají realitě.

Vznik stínové ekonomiky vzbuzuje spíše obavy, které převažují nad uvedenými pozitivy skutečnými, či hypotetickými. Podle Fassmanna (2007) existuje sedm hlavních bodů, které odrážejí zápory stínové ekonomiky:

1. Stínová ekonomika zhoršuje účinnost státního řízení ekonomiky. Nastává odliv prostředků z oficiální do neoficiální ekonomiky a domácnosti, podnikatelé i bankovní sektor mají tendence zpochybňovat právní rámec a právní předpisy státu. Z toho důvodu je obtížné dosažení a trvalé dosažení makroekonomické stability.
2. Stínová ekonomika se neváže pouze na porušování daňových předpisů, ale i dalších pravidel (pracovněprávní předpisy, pravidla pracovního trhu, ochrany životního prostředí) a tím v podstatě přispívá k narušení koexistence lidské společnosti a přírody.
3. Jedná se pouze o ekonomiku přechodnou, ve které neexistují velké a sofistikované investice, které jsou rozhodující pro dlouhodobý růst v zemi.

4. Stínová ekonomika je spojena s velkou ztrátou ve výkonnosti, plýtváním zdroji a poklesem národohospodářské produktivity, způsobené například neproduktivními platbami a promarněným časem při obcházení předpisů či nevyužívání úspor z množství, ztíženým přístupem na finanční trhy a podplácením.
5. Z důvodu zavádějící statistiky vznikají ekonomické problémy. Stínová ekonomika způsobuje nedostatek věrohodných informací o mikroekonomických procesech a tím omezuje prostor pro fungování kvalifikované hospodářské politiky.
6. Stínová ekonomika není pouze reakcí na příliš vysoké daňové zatížení oficiální ekonomiky, ale ve skutečnosti k tomuto zatížení také velice významně přispívá.
7. Rozšíření stínové ekonomiky může mít za následek narušení stability, efektivnosti a důvěryhodnosti institucí, právního systému a systému celé společnosti.

Jak bylo uvedeno, pro každou společnost je značně důležité odhadovat velikost stínové ekonomiky. Existuje několik metod, ne každá je ale vždy obecně použitelná pro každou zemi. Jedná se o metody přímé a nepřímé.

Metody přímé jsou využívány především pro doplnění národních účtů o produkci stínové ekonomiky a zahrnují výběrová šetření mezi podniky a domácnostmi a také pozorování daňových úniků prostřednictvím daňových auditů.

Metody nepřímé jsou představovány tzv. metodami rozporů, které jsou využitelné pro odhad produkce v konkrétních oblastech a při odhadech daňových úniků v oblasti DPH. Další možností je využití metody monetární, která je založena na předpokladu, že většina transakcí ve stínové ekonomice je prováděna v hotovosti. Pravděpodobně nejsložitější nepřímou metodou je vícefaktorová kombinovaná metoda vyvinutá Freyem a Weck-Hannemanovou (Zídková, 2012).

3.2.1 Daňový únik

Terminologická rozmanitost a nepřesnost pokračuje stejně jako u stínové ekonomiky i u pojmu daňový únik. Tato rozmanitost je způsobena celkovou rozmanitostí daňových deliktů. Daňový únik představuje obecně situaci, kdy se daňový poplatník nějakým způsobem vyhne své daňové povinnosti. Termín může zahrnovat únik legální a oprávněný,

stejně jako nezákonný, legální či nezákonné vyhýbání se daňové povinnosti v rámci jedné země či v měřítku mezinárodním, daňové ráje, podhodnocení předmětu zdanění a podobně. Pro daňový únik tedy neexistuje v odborné literatuře jednotná definice, a to i z důvodu různorodosti překladů zahraniční literatury (Martinez, 1995).

Pro daňové úniky je často užívané členění na úniky legální a nelegální. Široký (2008) je ve své knize rozlišuje jako:

- Vyhnutí se placení daně (v anglickém jazyce tax avoidance) – jedná se v podstatě o legální aktivity, které jsou prováděny za účelem minimalizace odváděné daně, za využití zákonných ustanovení, výjimek, daňových úlev a osvobození a často také mezer v zákonech a předpisech.
- Daňový únik či podvod (tax evasion) – je považován za nelegální aktivity, za které mohou poplatníky čekat postihy (většinou vyměřením penále či pokutou od finančního úřadu). Jedná se o činnosti, kterými jsou vědomě či nevědomě porušovány zákony.

Martinez (1995) pro legální vyhnutí se daňové povinnosti uvádí tři možné způsoby:

- Je možné využít zvýhodněného daňového režimu na základě zákona, například úpravami základu daně za pomoci odpočtů, slev na dani či použitím smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.
- Poplatník daně se zdrží činnosti, která je předmětem daně. Jedná se o distorzní účinky daní například vyjádřené nadměrným daňovým břemenem, které dokazuje neproporcionální růst daňových výnosů a sazeb daní.
- Využití mezery v daňových zákonech, například přenos místa daňové rezidence, přenos základu daně na jinou entitu, či využití legislativní chyby.

Vančurová a Láchová (2016) radí daňové úniky do jiného kontextu, z důvodu, že minimalizace daňové povinnosti je předpokládaným a racionálním chováním každého poplatníka. Jedná se o optimalizaci, která může mít podobu ve formě daňové úspory, vyhnutí se dani a daňového úniku. V definici daňového úniku a vyhnutí se dani se v zásadě shodují s předchozími autory, ale přidávají pojem daňová úspora, kdy může poplatník

například využít výdajového paušálu místo skutečně vynaložených výdajů, pokud to pro něj bude výhodné.

Příčinami vyhýbání se daňové povinnosti mohou být například nedostatek občanské uvědomělosti v oblasti daní či situace v ekonomickém prostředí společnosti a ekonomický růst. To znamená, že v období ekonomického růstu nepovažují poplatníci daňové břemeno za významnou zátěž a mají nižší tendenci k daňovému podvodu, a naopak v období ekonomické recese daně považují za značný problém (Martinez, 1995).

Vančurová a Boněk (2011) uvádějí, že celková velikost daňových úniků závisí na kvalitě zákonů státu, nejen daňových, ale také na kvalitě správců daně a jejich kompetencích. V neposlední řadě také upozorňují na obecnou morálku společnosti a na ztotožnění občanů se státem, ve kterém žijí. Oproti tomu není prokázána přímá úměra mezi úniky a výší zdanění, naopak nejmenší objem úniků lze pozorovat ve státech s nejvyšší daňovou kvótou, jako je Švédsko či Dánsko.

3.2.2 Daňová mezera

Pojem daňová mezera si je velmi blízký s pojmem daňový únik a v některých aspektech se překrývají. Rozdíl spočívá v tom, že daňová mezera počítá i s daní přiznanou, ale nezaplacenou a z nějakého důvodu opožděnou.

Daňová mezera je případ, který státu nastává, pokud plátcí a poplatníci daní nesplní některou z povinností, které jim určují finanční instituce:

1. podávat včas daňová přiznání,
2. vést záznamní povinnost (účetnictví, daňová evidence) a uvádět v daňových přiznáních správné údaje,
3. platit včas a ve správné výši daně (Kotala, 2011).

Daňová mezera představuje rozdíl mezi vybranou daní a teoretickou daňovou povinností. Jedná se tedy o rozdíl mezi daní, která by správně měla být odvedena a daní, kterou poplatníci skutečně a včas odvedou. Není tvořena pouze daňovými úniky a

podvody, ale obsahuje chyby, zmatky a neznalost ze strany poplatníků i daňové správy (Kotala, 2011).

Je složena z několika částí:

- příjmy ze stínové ekonomiky (práce na černo, neregistrovaní podnikatelé a podhodnocené příjmy),
- daňové úniky a mezinárodní přesouvání daňových základů,
- daňové podvody a karuselové podvody,
- daně nezaplacené z důvodu insolvence,
- neúmyslné chyby a opomenutí (Kábelová, 2016).

Toder (2007) ve svém článku uvádí tři případy v důsledku kterých vzniká státu daňová mezera. Prvním případem je nepodání daňového přiznání včas a v tom případě tedy nezaplacení daně v řádném termínu. Dále nepřiznání určité části příjmu, která by měla být zdaněna. Tuto činnost autor označuje za nejvýznamnější část daňové mezery. Třetím případem je vyplnění a odevzdání daňového přiznání včas, ale neuhrazení vyměřené částky.

Z důvodu zpoždění plateb rozlišuje Tax Gap Project Group ve své zprávě hrubou a čistou daňovou mezeru. Hrubou mezeru definuje jako rozdíl mezi celkovým objemem daně, který by mohl být teoreticky vybrán a celkové daně, skutečně zaplacené za dané zdaňovací období. Nejsou zde tedy brány v úvahu opožděné platby a vynucený výběr. Naopak pro odhad čisté daňové mezery jsou započítávány platby opožděné, což má za následek nižší odhadnutou výslednou částku. Z pohledu hrubé daňové mezery je tedy důraz kladen spíše na dobrovolnost dodržování, u mezery čisté je zahrnuta i činnost daňové správy a výsledky vymáhání opožděných plateb (Tax Gap Project Group, 2016).

Odhad mezery daně lze na základě měření celkové stínové ekonomiky provést v případě předpokladu, že daňové úniky odpovídají přibližně příjmům, kterých by bylo dosaženo v případě, že by byly tyto příjmy ze stínové ekonomiky oficiálně přiznány (Kábelová, 2016).

Jak uvádí Zídková (2014), dá se předpokládat, že by ale v případě oficiálního přiznání značná část příjmů vůbec nevznikla. Jedná se totiž většinou o nelegální zakázané činnosti, které jsou nějakým způsobem trestány. V souvislosti s tímto problémem dále hovoří o neochotě poplatníků přiznávat a odvádět daň ze všech příjmů. Je možné tedy předpokládat, že v případě, kdy by stát donutil subjekty přiznat všechny své příjmy ze stínové ekonomiky, nedošlo by úměrně ke zvýšení objemu vybrané daně, ale spíše by se snížilo množství takto vykonávaných aktivit a s nimi souvisejících příjmů.

3.3 Odhady stínové ekonomiky a daňové mezery

Efektivní výběr daní je základním kamenem spravedlivého systému daní. Daně, které zůstanou nepřiznány či nezaplaceny, představují ztrátu příjmu veřejného rozpočtu, což v důsledku může vést k neúměrnému daňovému zatížení poctivých daňových poplatníků, kteří si správně a včas plní své daňové povinnosti. Kromě toho je efektivní výběr daní důležitý pro rovné podmínky pro občany a také vyhnutí se hospodářským problémům (Tax Gap Project Group, 2016).

Ukazatele, jako je například HDP, nereflektují správnou celkovou produktivitu ekonomiky, protože vynechávají neoficiální produkci. Pro zjištění celkové ekonomické situace v zemi je tedy důležité odhadovat velikost daňové mezery a současně i stínové ekonomiky (Lichard, Hanousek, 2013).

Daňové úniky, respektive daňová mezera značně souvisí se stínovou ekonomikou. Z toho důvodu metody využívané k odhadům velikosti daňové mezery vychází z metod měření stínové ekonomiky.

3.3.1 Metody odhadu stínové ekonomiky

Při odhadování velikosti stínové ekonomiky je zpočátku důležité poznamenat, že ve výpočtech jednotlivých autorů dochází pravidelně k různým, až protichůdným výsledkům, jak při porovnávání jednotlivých států, tak dokonce i v rámci jedné země. Fassmann (2007) uvádí: „...např. za USA se tyto odhady pohybují mezi 3–60 % HDP, za Německo mezi 2–24 %, za Itálii mezi 10–33 % atd.“

Takové rozdíly v odhadech představující odchylky v řádech stovek miliard samozřejmě způsobují pochybnosti o smyslu a důvěryhodnosti měření stínové ekonomiky a daňových deliktů. Takové rozdíly vycházejí především z různorodosti definic stínové ekonomiky, využívání různých metod odhadů, z rozdílného matematického vyjádření výsledků, či z využití různě kvalitních datových souborů pro odhady z různých časových období. Při vyvozování závěrů ze zjištěných výsledků a případných opatřeních je tedy potřeba značná opatrnost, a především detailní seznámení s využívanou metodou či datovým souborem (Fassmann, 2002).

Velikost stínové ekonomiky je pro státy důležité odhadovat ze dvou hlavních důvodů. Prvním důvodem je zjištění velikosti skutečně vyprodukovaného HDP, který představuje důležitý makroekonomický ukazatel, druhým je omezení daňových úniků, které je zásadní pro optimalizaci příjmů do veřejných rozpočtů a navýšení daňové spravedlnosti. V literatuře jsou metody odhadů nejčastěji děleny na přímé a nepřímé (Zídková, 2012).

Přímé metody

- **Dotazníková výběrová šetření**

Metodou výběrového šetření lze zjistit podstatnou část důležitých informací o rozsahu stínové ekonomiky. Je prováděna pomocí rozsáhlých průzkumů a dotazníkových šetření mezi obyvatelstvem, avšak problematické je zde určení, zda je do šetření zahrnuta celá šíře daného jevu. Dalším problémem může být výběr vzorku respondentů, či obdržení nepravdivých odpovědí. Tato metoda se tedy využívá spíše pro kvalitativní průzkumy v rámci některých odvětví či sociálních skupin než na obecnější úrovni (Fassmann, 2007).

Metodu pro svůj výzkum využili například Hanousek a Palda (2006). Technikou osobního dotazování se snažili odhadnout velikost stínové ekonomiky pro Českou republiku, ale především její trend a vývoj v čase. Jak uvádějí, je důležité předpokládat, že spočítaná úroveň stínové ekonomiky bude pouze dolním odhadem skutečnosti, protože přiznání se k daňovému úniku je de facto přiznáním nezákonného jednání, za které by mohl být respondent potrestán. Pro metodu tedy bude spíše charakteristické, že lépe poslouží pro studium vývoje stínové ekonomiky v čase a jejího vnímání respondenty.

- **Daňové audity**

Odhad za pomoci daňových auditů je představován kontrolami u reprezentativního vzorku daňových poplatníků, na jejichž základě jsou dále vypracovávány studie o daňových únicích, a díky kterým jsou stanovovány modely pro lehčí vyhledávání problematických subjektů. Odhady probíhají na základě náhodně vybraných daňových přiznání, nikoliv ze zkresleného vzorku daňových auditů prováděných při podezření na daňový únik (Toder, 2007).

Metoda daňových auditů je založena na kontrolách subjektů finančními úřady. Správce daně získá přehled o nepřiznaných příjmech a tím i o objemu daňových úniků a stínové ekonomiky. Stejně jako u všech ostatních metod lze počítat s nepřesnostmi a chybovostí. Relevance úniků záleží na tom, jak kvalitně správci daně provedou kontroly a zkompletují zjištěné údaje. Dalším problémem je, že některé subjekty nemohou ani být správcem daně zachyceny, protože nejsou registrovány (Kábelová, 2016).

Nepřímé metody

Nepřímé metody odhadu jsou charakterizovány sledováním stop, které stínová ekonomika zanechává v ekonomice oficiální. V odborné literatuře je zmiňováno pět základních metod.

- **Metody rozporů**

Tato metoda se zakládá na předpokladu, že i v případech, kdy se nedaří odhalovat a měřit činnosti stínové ekonomiky, příjmy z těchto činností se nakonec promění ve výdaje, které budou v budoucnu lépe zjistitelné. Může se jednat o odhady stínové ekonomiky z rozdílů mezi příjmy a výdaji v národních účtech, tzn. že jde o odhadnutí části, která do národního účetnictví nebyla zahrnuta během procesu doplňování národních účtů, či odhady na základě rodinných rozpočtů (Zídková, 2012).

Metody rozporů jsou založeny na předpokladu, že příjmy obyvatel zachycené ve statistikách jsou sníženy o příjmy ze stínové ekonomiky, ale nákupy, které se o tyto příjmy opírají, jsou ve statistikách oficiální ekonomiky zaznamenány. Realizace tohoto předpokladu je dále ale podstatně složitější, ve skutečnosti mohou mezi vazbami příjmů a

výdajů panovat nesrovnalosti věcné i časové. Příjmy a výdaje jsou tedy v národních účtech měřeny s určitým stupněm omylu. Spolehlivost metody je značně ovlivněna zkušeností pracovníků, kteří se národními účty zabývají a na míře sladění příjmové a výdajové strany (Fassmann, 2007).

- **Monetární metody**

Metody monetární jsou v současnosti jedny z nejvíce využívaných metod k odhadům stínové ekonomiky ve vyspělých zemích a jsou zpracovány mnoha autory, lze jmenovat například Gutmanna (1977), Feige (1979) či Tanziho (1982). I když se jednotlivé monetární metody jmenovaných autorů různí, všechny jsou charakterizovány předpokladem, že anomálie monetárních proměnných jsou zapříčiněny stínovou ekonomikou. U metod lze vycházet z předpokladu, že platby v neformální části ekonomiky, především v černém sektoru jsou prováděny prostřednictvím hotovosti z důvodu zahlazování stop. Pokud se tedy v určitém časovém období zvýší objem hotových peněz nad normálně pozorovanou hodnotu, svědčí to o činnosti subjektů ve stínové ekonomice (Fassmann, 2002).

Jako příklad konkrétní monetární metody je možné představit metodu Petera Gutmanna, která je i přes určité výhrady nejvhodnější pro odhad velikosti stínové ekonomiky pro Českou republiku. Odhad je založen na poměru proměnných C/D, kde C představuje množství oběživa a D vklady na vyžádání. Při použití metody je důležité zjistit, jaká část C je nad úrovní vypočteného poměru a poté odvodit teoretickou hodnotu C*, založenou na porovnání s poměrem výchozího roku. Součin hodnoty $(C-C^*)$ a rychlosti obratu peněz poté představuje rozsah stínové ekonomiky (Fassmann, 2007).

- **Metody trhu práce**

Tato metoda pro odhad stínové ekonomiky byla poprvé navržena pro podmínky Itálie v roce 1981. Bylo zjištěno, že oficiální míra účasti pracovních sil na trhu práce za sledované období značně poklesla. V neoficiálních průzkumech oproti tomu bylo předkládáno, že odhadovaná míra účasti pracovních sil je podstatně větší než míra oficiálně registrovaná. To znamená, že výroba za využití neregistrovaných pracovních sil

nebyla žádným způsobem zahrnuta do oficiálních odhadů národního důchodu (Fassmann, 2007).

Prakticky metoda spočívá v porovnání informací od podniků o zaměstnanosti a informací z průzkumů v domácnostech. Odhady jsou prováděny pro jednotlivé činnosti a velikosti podniků samostatně. Důležitá je znalost odhadnutého počtu pracovníků v dané činnosti a velikosti podniku a také odhadnutá produktivita na jednoho pracovníka (Zídková, 2012).

Stejně jako všechny ostatní metody, i tato se setkává s mnoha výhradami. Tou hlavní je, že uvedená metoda není, a ani nemůže být použita pro měření celé stínové ekonomiky. Opomíjí totiž segmenty jako například daňové úniky či kriminální ekonomika a tím pádem tedy odhaluje pouze jednu z částí stínové ekonomiky, a to práci na černo (Fassmann, 2007).

- **Metody fyzického inputu**

Další nepřímou metodou je metoda fyzického inputu. Je založena na předpokladu existence stabilního vztahu mezi fyzickými inputy a objemem národní produkce. Tato metoda může být interpretována jako výpočet potenciální výroby odpovídající dané velikosti fyzických vstupů. V praxi je pro poměrně jednoduché užití zvolena jako fyzický ukazatel spotřeba elektrické energie. V případě, že je využití fyzických vstupů větší než vykazovaný nárůst oficiálně registrované výroby, je předpokládána existence neregistrovaného národního důchodu. Stínová ekonomika je poté výsledkem rozdílu mezi potenciálním objemem výroby a výrobou skutečně vykázanou (Fassmann, 2007).

Prostřednictvím této metody se odhaduje stínová ekonomika především v transformujících se státech. Dobrozi a Pohl (1995) uvedli, že: „*Celková ekonomická aktivita a spotřeba elektrické energie byly předmětem empirického pozorování po celém světě a zjistilo se, že se pohybují společně – elasticita elektrická energie/HDP bývá blízko jedné.*“ (Fassmann, 2007)

Spotřeba elektrické energie ale není jediným fyzickým vstupem, podle kterého je odhadována stínová ekonomika. Mezi metody založené na fyzických inputech spadají i další metody využívané statistickými úřady při doplnění národních účtů. Lze zmínit prováděné průzkumy vstupů do odvětví, jako je například osivo v zemědělství či stavební materiál ve stavebnictví, které poté díky znalostem poměru vstup/výstup pro dané odvětví generuje odhad jejich produkce (Zídková, 2012).

- **Vícefaktorové kombinované metody**

Vícefaktorové kombinované metody se snaží najít vazby mezi příčinami stínové ekonomiky a jejími důsledky. Za využití takto nalezeného vztahu se poté snaží kvantifikovat celkový objem stínové ekonomiky (Zídková, 2012).

Konkrétním příkladem tohoto přístupu je metoda nenaplněné proměnné, která je založena na myšlence, že stínovou ekonomiku ovlivňuje celá řada determinantů, jako například reálné a vnímané daňové zatížení, příspěvky na sociální pojištění, míra nezaměstnanosti, daňová morálka či disponibilní příjem a na druhé straně je indikována ukazateli, jak růst reálného HDP, míra účasti na trhu práce či odpracovaná doba v oblastech oficiální ekonomiky. Na základě závislosti mezi těmito determinanty a indikátory lze poté odhadnout takzvanou nenaplněnou proměnnou, a tedy rozsah stínové ekonomiky. Prakticky je v každé zemi ke každé proměnné přiděleno její pořadí, následně je provedena ekonomická regrese sledující závislost mezi determinanty a indikátory. Po zjištění citlivosti v každé zemi je ke každé vysvětlující proměnné přiřazena váha. Na konci analýzy ke provedeno setřídění zemí od ordinálního uspořádání ke kardinálnímu díky dosažení výsledků dvou zemí do modelu (Fassmann, 2007).

3.3.2 Metody odhadu velikosti daňové mezery

V případě odhadů daňových mezer je důležité zdůraznit, že se vždy jedná pouze o hrubé ukazatele ztráty příjmů a užitečnost a spolehlivost takových odhadů závisí na použité metodice a zjištěných podkladových datech. Při interpretaci výsledků odhadů je proto důležité pochopení metodologie, a především značná opatrnost při vyvozování závěrů a následných opatřeních (Tax Gap Project Group, 2016).

Pro výpočty odhadu daňové mezery je v literatuře popisováno několik metod. Široký (2003) či Martinez (1995), popisují metodu aproximativní a metodu reprezentativního vzorku. Finardi a Vančurová (2014) ve svém článku užívají metodu měření pomocí národních účtů, u které se předpokládá, že je pro odhady nejpřesnější a nejvhodnější pro podmínky České republiky.

U každé z metod lze předpokládat určitou chybovost a náchylnost ke zkreslujícím závěrům. U metod přímých, které jsou prováděny na základě průzkumů a dotazníkových šetření je rizikem zajištění pouze malého a nerepresentativního vzorku s nízkou vypovídací hodnotou, či riziko nepoctivých odpovědí (Kábelová, 2016).

- **Metody aproximativní**

Metody aproximativní vycházejí z odhadů stínové ekonomiky. V některých případech se může jednat o vědecky podložený odhad založený na údajích statistických úřadů, často se ale jedná pouze za účelná prohlášení politiků významně se lišící od skutečnosti. (Široký 2003) Jak uvádí Martinez (1995), při použití této metody pro politická tvrzení jsou výpočty často založeny na spekulativních číslech a výsledky mají zapůsobit na mínění obyvatel. Účelem tedy není poskytování relevantní informace, ale spíše vyvolání reakce, které bude možné využít.

Serióznější, tzv. metodické odhady za použití této metody se provádějí za pomoci ekonomických a sociologických nástrojů. Využívají se jak k vyčíslení daňových úniků, tak k odhadu celého širšího jevu, stínové ekonomiky. Metoda může být například provedena průzkumem, či porovnáním rozdílu mezi přiznanými příjmy v daňových přiznáních a příjmy ekonomicky reálnými v národním účetnictví. Tímto způsobem ale není možné zjistit, jedná-li se o legální vyhnutí se daňové povinnosti, nebo nelegální daňový únik. Za použití statistik doměrek daní je ale možné odhadnout, jakou část z nepřiznaných příjmů může odhalit daňová kontrola (Martinez, 1995).

- **Metoda reprezentativního vzorku**

Metoda reprezentativního vzorku daňových poplatníků využívá data z průzkumů veřejného mínění (dotazníkové šetření), které zjišťují postoj společnosti k daňovým

deliktům a zapojení občanů do stínové ekonomiky, nebo data zjištěná hloubkovými daňovými kontrolami na velkém vzorku daňových plátců (Široký, 2003).

Při využití dotazníkového šetření je vybrán určitý reprezentativní vzorek obyvatel. Se všemi jsou prováděny rozhovory a vyplňovány dotazníky s otázkami, zda například za určitý rok využily služeb osoby pracující načerno, či načerno sami pracovali. Dotazník se také může skládat z otázek na počet odpracovaných hodin a výši hodinové mzdy. Zjištěná data jsou následně přepočítána na všechny poplatníky v zemi, a tak je zjištěna velikost podvodů vůči daňovému systému (Martinez, 1995).

V případě hloubkové daňové kontroly je opět vybrán vzorek daňových poplatníků a u každého z nich je provedena kontrola celé daňové situace. Výsledky jsou následně statisticky přepočítány na všechny poplatníky, stejně jako u dotazníkového šetření, a tak je zjištěna celková velikost daňové mezery (Martinez, 1995).

- **Metoda měření pomocí národních účtů**

Měření pomocí národních účtů představuje jednu z metod s největší vypovídající hodnotou. Tato metoda je založena na reálných datech, která jsou získána z databáze národních účtů Eurostat (Finardi, Vančurová, 2014).

Při použití metody se nejdříve stanovuje míra zkreslení příjmů a výdajů poplatníků, za využití ukazatele hrubá nákladovost pro daná odvětví. Skládá se z údajů o produkci a z ukazatele mezispotřeby. Hrubou nákladovost jednotlivých sektorů je poté možno detailněji zkoumat v rámci časové řady pro Českou republiku a případně porovnávat s vybranými zeměmi Evropské unie.

Pro odhad velikosti daňové mezery za použití této metody je nutné za použití nejvyššího absolutního rozdílu v hrubé nákladovosti stanovit koeficienty pro jednotlivá odvětví. Následně je nutné zjistit dílčí základy daně pro všechna odvětví. Poté je vynásobením dílčího základu daně a koeficientu odvětví vypočítán dílčí základ daně po korekci. Díky tomuto kroku je již možné odhadnout velikost daňové mezery, pro kterou bude využita nominální sazba daně abstrahovaná od všech slev na dani. Od dílčího základu

daně po korekci se odečte dílčí základ daně před korekcí, následně se vynásobí sazbou daně a výsledek se poté vynásobí počtem OSVČ (poplatníků) v daném odvětví. Výsledkem je hledaný odhad velikosti daňové mezery (Finardi, Vančurová, 2014).

3.3.3 Snižování daňové mezery a zamezení daňovým únikům

Veřejné rozpočty v důsledku daňových úniků každoročně přichází o nemalé částky, takže se můžeme setkávat se snahami těmto únikům zamezit nebo je alespoň zmenšit.

Špičková (2013) ve své práci uvádí, že ucelená strategie pro snížení velikosti daňové mezery byla vyvinuta ve Velké Británii v roce 2011. Snahou tohoto plánu je zmenšení mezery bez neproporciálního zatížení poplatníků, kteří odvádějí daně včas a ve správné výši. Metodami je podpora poplatníků možností využívání poradenských a vzdělávacích služeb ke správnému podání prvního daňového přiznání a zároveň snížení nákladů při jejich ochotě spolupráce s daňovou správou. Dále minimalizace příležitostí k daňovým únikům a odrazování od nespolutracování a tím prevence ztrát a v neposlední řadě přesná identifikace podvodných praktik subjektů a stanovení všech sankcí, které pomohou zamezit nezákonnému jednání.

Další formou snah o zamezení neformální ekonomiky je mezinárodní spolupráce v oblasti daňových systémů. Formy mezinárodní spolupráce lze dle Širokého (2013) rozčlenit na koordinaci, aproximaci a harmonizaci.

Prvním krokem ke sladění daňových systémů jednotlivých zemí je daňová koordinace. Lze ji charakterizovat jako vytváření bilaterálních schémat zdanění subjektů, pro omezení arbitrážních obchodů. Dochází k uzavírání dohod či doporučení k zamezení praní špinavých peněz, stanovení standardu transparentnosti či výměny informací v oblasti daní. Daňová koordinace zahrnuje širokou oblast a v důsledku nevede k úplné jednotnosti daňových systémů. Tato forma spolupráce je využívána ve státech Evropské unie, ve státech OECD i v jiných uskupeních (Široký, 2013).

Daňová aproximace představuje určitý směr daňové spolupráce, jejímž cílem nemusí být sladění daňových soustav jednotlivých zemí, ale pouze jejich vzájemné přiblížení. Aproximace je považována za nižší stupeň daňové harmonizace (Široký, 2013).

Harmonizace představuje přizpůsobování a sladování národních systémů daní na základě dodržení daných společných pravidel pro zapojené země. Tento proces se může zabývat konstrukcí daní i jejich administrativou, jako je daňová kontrola, povinnosti plátců či inkaso daně. Harmonizace má tři fáze, určení konkrétní daně, která by měla být harmonizována, harmonizace daňového základu a také harmonizace sazby daně. Proces nemusí ve všech případech procházet všemi třemi fázemi, země mohou například skončit u harmonizovaného základu s rozdílnými sazbami (Široký, 2013).

4 Vlastní práce

Analytická část se zaměřuje na výpočet odhadu daňové mezery na dani z příjmů fyzických osob za roky 2009–2018 (v době zpracování diplomové práce nebyla dostupná data za rok 2019) pomocí metody národních účtů. Odhad je proveden na základě metodiky publikované v článku *Estimation of a Tax Gap in the Personal Income Tax by Means of National Accounts* zpracovaného Savinou Finardi a Alenou Vančurovou (2014). Odhad pomocí národních účtů je zvolen z důvodu, že se jedná v současnosti o nejpřesnější metodu použitelnou pro Českou republiku. Daňová mezera představuje míru zkrácení příjmů a výdajů osob s příjmy z nezávislé činnosti. Data k výpočtům jsou získána z databáze národních účtů Eurostat, díky čemuž je možné národní porovnání.

4.1 Hrubá nákladovost odvětví

Prvním krokem výpočtu je zjištění hrubé nákladovosti odvětví. Odvětví jsou rozdělena dle klasifikace pro Českou republiku CZ-NACE, odvozené od evropské klasifikace NACE. Data byla čerpána z *National accounts aggregates by industry (up to NACE A*64)*.¹ Pro výpočet byla zvolena časová linie od roku 2009 do roku 2018 a odvětví A-S. Pro výpočet a porovnávání byly zvoleny čtyři státy, konkrétně Česká republika, Maďarsko, Polsko a Slovensko, tvořící společně alianci Visegrádské čtyřky.²

V tabulce č. 1 je za pomoci údajů mezispotřeba odvětví (P1) a produkce odvětví (P2) vypočítána hrubá nákladovost pro jednotlivá odvětví. Podle metodiky ČSÚ jsou zdrojem pro získávání dat účetní výkazy, statistické zjišťování a informace od orgánů státní správy, jako je Česká národní banka, Ministerstvo financí ČR, Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR, Fond národního majetku a další a také kvalifikované odhady. Produkci P1 (hrubý obrát) definuje jako hodnotu tržního a netržního zboží a služeb, které produkuje rezidentské jednotky na území České republiky v daném období. Je tvořena například tržní produkcí, bankovními službami a produkcí pro vlastní použití. Mezispotřeba P2

¹ Dostupné z: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/national-accounts/data/database>.

² Členské státy Visegrádské čtyřky podepsaly deklaraci o úzké spolupráci na evropské integraci. Skupina se společně zaměřuje na prosazování spolupráce a stability ve Střední Evropě a Regionálního partnerství s dalšími státy střední a východní Evropy. (Ministerstvo vnitra, 2019)

představuje hodnotu zboží a služeb, které jsou spotřebovávány v procesu výroby jiného zboží a služeb v průběhu daného období rezidenty ČR. (Český statistický úřad, 2014) Po výpočtu ukazatelů pro jednotlivé roky byla data zprůměrována pro všechna odvětví a vybrané státy.

V tabulce je možné vyčíst největší rozdíly v hrubé nákladovosti u odvětví A – zemědělství, lesnictví a rybnářství, B – těžba a dobývání, D – výroba rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu, G – velkoobchod a maloobchod, opravy a údržba motorových vozidel, I – ubytování, stravování a pohostinství, L – činnosti v oblasti nemovitostí a R – kulturní, zábavní a rekreační činnosti.

U ostatních odvětví, jako je H – doprava a skladování, J – informační a komunikační činnosti, K – peněžnictví a pojišťovnictví, O – veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení, P – vzdělávání či Q – zdravotní a sociální péče nelze pozorovat tak významné rozdíly hrubé nákladovosti mezi jednotlivými státy, což může být způsobeno větší provázaností těchto odvětví s veřejným sektorem. Na základě této skutečnosti je v daných odvětvích předpokládána menší míra činností vedoucích k daňovým únikům.

Tabulka č. 1: Průměrná hrubá nákladovost odvětví (2009-2018)

Odvětví	Česká republika	Maďarsko	Polsko	Slovensko
A – zemědělství, lesnictví a rybnářství	61,3 %	57,2 %	63,0 %	53,3 %
B – těžba a dobývání	50,7 %	50,3 %	42,6 %	38,6 %
C – zpracovatelský průmysl	73,8 %	75,8 %	73,7 %	78,3 %
D – výroba rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu	63,1 %	60,3 %	56,3 %	79,2 %
E – zásobování vodou, činnosti související s odpadními vodami	62,8 %	55,0 %	48,3 %	45,7 %
F – stavebnictví	70,1 %	61,3 %	64,3 %	55,9 %
G – velkoobchod a maloobchod, opravy a údržba motorových vozidel	53,4 %	52,6 %	39,0 %	47,9 %
H – doprava a skladování	61,7 %	53,4 %	59,2 %	59,6 %
I – ubytování, stravování a pohostinství	54,0 %	63,0 %	56,6 %	43,2 %
J – informační a komunikační činnosti	45,1 %	46,9 %	47,7 %	44,7 %
K – peněžnictví a pojišťovnictví	46,5 %	44,6 %	45,0 %	48,6 %
L – činnosti v oblasti nemovitostí	46,9 %	30,4 %	44,7 %	27,3 %
M – profesní, vědecké a technické činnosti	60,3 %	38,0 %	44,7 %	47,3 %
N – administrativní a podpůrné činnosti	64,8 %	41,4 %	49,8 %	48,4 %
O – veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení	32,5 %	28,6 %	23,7 %	32,0 %
P – vzdělávání	22,8 %	22,5 %	23,7 %	25,6 %
Q – zdravotní a sociální péče	38,4 %	34,0 %	42,4 %	37,9 %
R – kulturní, zábavní a rekreační činnosti	58,3 %	53,1 %	51,8 %	35,2 %
S – ostatní činnosti	43,5 %	40,8 %	40,5 %	44,8 %

Zdroj: Eurostat, vlastní výpočty

Z údajů o hrubé nákladovosti odvětví je následně vypočítán pro jednotlivá odvětví koeficient. Ten je stanoven jako rozdíl mezi průměrnou hrubou nákladovostí pro Českou republiku a minimální průměrnou hrubou nákladovostí z ostatních zvolených států + 1. Vypočítané koeficienty jsou uvedeny v tabulce č. 2 a následně použity pro korekci dílčích základů daně.

Tabulka č. 2: Koeficient odvětví

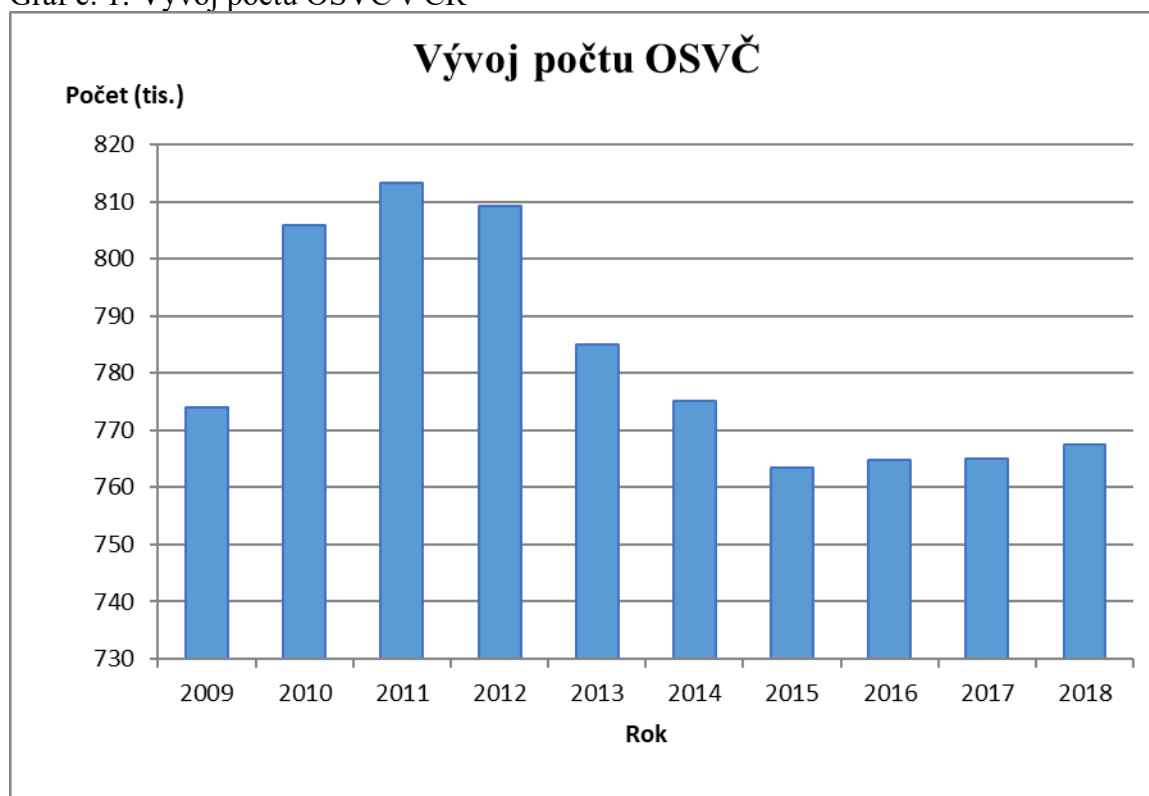
Odvětví	Koeficient odvětví
A – zemědělství, lesnictví a rybnářství	1,080
B – těžba a dobývání	1,121
C – zpracovatelský průmysl	1,001
D – výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu	1,068
E – zásobování vodou, činnosti související s odpadními vodami	1,171
F – stavebnictví	1,142
G – velkoobchod a maloobchod, opravy a údržba motorových vozidel	1,144
H – doprava a skladování	1,083
I – ubytování, stravování a pohostinství	1,108
J – informační a komunikační činnosti	1,004
K – peněžnictví a pojišťovnictví	1,019
L – činnosti v oblasti nemovitostí	1,196
M – profesní, vědecké a technické činnosti	1,223
N – administrativní a podpůrné činnosti	1,234
O – veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení	1,088
P – vzdělávání	1,003
Q – zdravotní a sociální péče	1,044
R – kulturní, zábavní a rekreační činnosti	1,231
S – ostatní činnosti	1,030

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

4.2 Počet osob samostatně výdělečně činných v České republice

V České republice se v posledních letech počet osob samostatně výdělečně činných významně nemění, největší nárůst je možné pozorovat od roku 2010, kdy se až do roku 2012 jejich počet pohyboval nad osmi sty tisíci. Mezi léty 2012 a 2015 docházelo k postupnému poklesu a následně, od roku 2015 se počet osob samostatně výdělečně činných prakticky ustálil na přibližně 765 tisících a až do současnosti se významně nezměnil. V roce 2018 se dle údajů z databáze Eurostat konkrétně jednalo o 763 870 OSVČ.

Graf č. 1: Vývoj počtu OSVČ v ČR



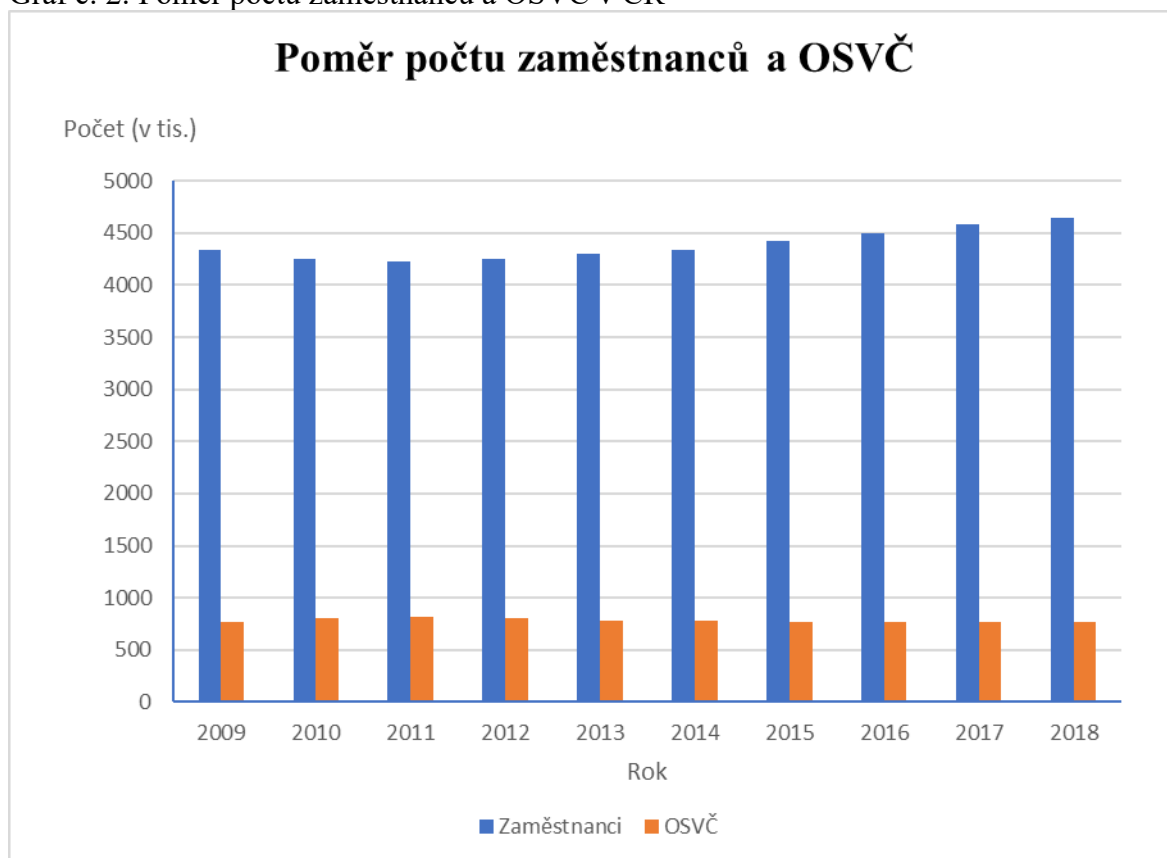
Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Podíl OSVČ je v České republice konstantně poměrně vysoký, ale i přesto jsou jejich platby do rozpočtu v podobě daně z příjmu velmi nízké. Dle Analýzy odvodů OSVČ a zaměstnanců zpracovanou Asociací malých a středních podniků a živnostníků ČR v roce 2015 představoval průměrný odvod OSVČ 8 445 Kč/rok, tzn. 7, 517 miliardy Kč celkem za všechny OSVČ, zatímco u zaměstnance je tato částka 26 125 Kč/rok. To znamená, že

OSVČ odvede na dani přibližně 32 % toho, co odvede jeden zaměstnanec (Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR, 2020).

Počty zaměstnanců se ve všech letech pohybují kolem 4,5 milionu a od roku 2011 se tyto počty mírně zvyšují. Daň z příjmu za zaměstnance je tak díky podstatně většímu počtu osob, i většímu průměrnému vyměřenému odvodu znatelně vyšší, například za rok 2015 se jednalo o částku celkem 123, 245 miliardy Kč (Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR, 2020).

Graf č. 2: Poměr počtu zaměstnanců a OSVČ v ČR



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Počet OSVČ je porovnán také z hlediska vybraných států. Aby bylo možné provést porovnání, je nutné osoby samostatně výdělečně činné přepočítat podle počtu obyvatel v jednotlivých státech za konkrétní roky, aby nedocházelo ke zkreslení výsledků. Propočet je proveden podle následujícího vzorce, který vyjadřuje počet osob samostatně výdělečně činných na 1000 obyvatel.

$$\text{Počet OSVČ na 1000 obyvatel} = \frac{\text{Počet OSVČ}}{\text{Počet obyvatel}} * 1000 \quad (8)$$

Data pro výpočet jsou opět za všechny státy získána z databáze Eurostat a výsledky jsou uvedeny v tabulce č. 3.

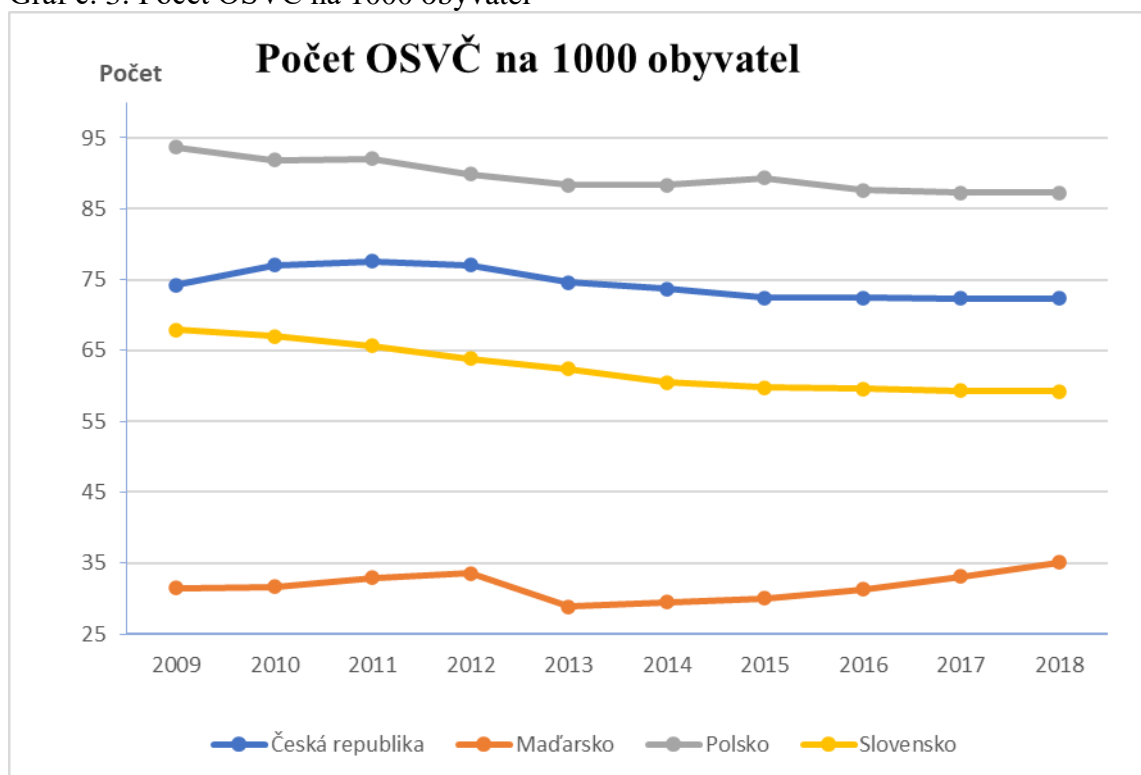
Tabulka č. 3: Počet OSVČ na 1000 obyvatel

Rok	Česká republika	Maďarsko	Polsko	Slovensko
2009	74,24	31,50	93,65	67,92
2010	77,02	31,62	91,89	66,99
2011	77,55	32,88	92,05	65,67
2012	77,03	33,52	89,85	63,89
2013	74,65	28,86	88,36	62,40
2014	73,73	29,49	88,36	60,49
2015	72,45	30,00	89,33	59,82
2016	72,47	31,25	87,60	59,57
2017	72,31	33,10	87,31	59,33
2018	72,34	35,07	87,29	59,24

Zdroj: Eurostat, vlastní výpočty

Podle výpočtů a grafu lze konstatovat, že i když je počet OSVČ nejvyšší v Polsku, nejedná se o významný rozdíl oproti České republice a Slovensku. U těchto států lze pozorovat v jednotlivých letech poměrně vyrovnaný počet i podobný trend. Maďarsko se oproti tomu odlišuje, počet OSVČ se zde pohybuje kolem 30 na 1000 obyvatel a od roku 2013 se postupně pomalu zvyšuje.

Graf č. 3: Počet OSVČ na 1000 obyvatel



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

Pro další výpočty byly zjištěny počty OSVČ v České republice samostatně pro jednotlivá odvětví A–S a pro všechny pozorované roky. Data byla zjištěna z databáze národních účtů Eurostat, konkrétně z databáze National accounts employment data by industry (up to NACE A*64).³

Nejvíce osob samostatně výdělečně činných je dlouhodobě evidováno u odvětví F – stavebnictví, G – velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel a C – zpracovatelský průmysl. Oproti tomu jsou výrazně menší počty osob v odvětvích B – těžba a dobývání, D – výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu a E – zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi. U odvětví O – veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení nejsou dle údajů Eurostatu evidovány žádné osoby samostatně výdělečně činné, z toho důvodu nebude pro toto odvětví následně odhadována velikost daňové mezery.

³ Dostupné z: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/national-accounts/data/database>.

Tabulka č. 4: Počet OSVČ v ČR v jednotlivých odvětvích

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	41 610	43 180	48 350	48 150	48 750	48 090	48 000	47 700	48 640	50 720
B	130	80	80	100	90	100	120	120	120	130
C	115 230	122 630	127 460	123 150	123 890	125 730	125 850	124 320	123 530	122 140
D	460	910	1 690	1 470	1 980	2 800	3 590	3 510	3 680	4 350
E	2 650	3 250	3 400	2 780	26 60	2 540	2 370	2 360	2 280	2 580
F	142 250	156 550	153 250	154 640	151 210	141 490	134 670	137 480	139 800	141 310
G	139 110	145 190	150 890	151 110	136 880	128 720	127 740	120 140	114 240	110 200
H	25 830	34 030	32 020	31 360	29 700	30 630	26 450	26 970	27 680	27 380
I	50 880	42 200	48 450	45 850	45 550	44 390	40 490	40 650	39 460	39 090
J	16 940	17 730	17 250	16 850	16 970	18 190	18 650	18 690	19 920	21 160
K	17 280	14 090	14 710	17 650	18 440	19 150	18 040	16 900	14 560	14 050
L	32 080	35 650	30 610	30 210	26 790	28 760	29 420	30 610	31 050	30 720
M	84 560	85 810	82 260	82 420	83 020	85 010	85 110	89 490	93 000	93 280
N	21 610	17 090	15 430	13 500	13 040	13 000	14 520	14 280	14 150	14 710
O	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
P	9 380	8 280	6 420	5 880	5 650	7 460	7 860	8 580	8 690	9 230
Q	22 780	21 810	20 440	20 680	19 560	17 770	18 410	16 950	15 740	15 340
R	10 980	13 370	14 740	14 410	13 990	13 200	14 840	15 540	16 290	15 840
S	40 220	43 990	45 850	49 060	46 880	48 070	47 420	50 550	51 570	51 640
Σ	773 980	805 840	813 300	809 270	785 050	775 100	763 550	764 840	764 400	763 870

Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování

4.3 Dílčí základy daně

K odhadu mezery na dani z příjmů fyzických osob jsou ve vzorci použity údaje o dílčích základech daně těchto osob. Dílčí základ daně dle § 7 je tvořen rozdílem mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Na základě tohoto rozdílu tedy může vzniknout kladný dílčí základ daně, nebo dílčí daňová ztráta. Potřebná data byla získána na žádost od Generálního finančního ředitelství na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím (Příloha č. 1), protože se jedná o informace, které nejsou veřejně přístupné. Generální finanční ředitelství poskytlo data v souboru obsahujícím více než 10 000 buněk, soubor tedy nebylo možné do práce zařadit v plném rozsahu. Do přílohy č. 3 byla proto vložena pouze část datové tabulky, konkrétně data pro odvětví A, B a D ve formě poskytnuté Generálním finančním ředitelstvím. Údaje byly přepočítány pro odvětví A–S, dle klasifikace CZ – NACE pro jednotlivé roky. Výsledné propočty využité pro odhad jsou uvedeny v tabulce č. 5.

Dílčí základy daně představují částky, které byly uvedeny na daňových přiznáních poplatníků jako řádek č. 104 - rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Dílčí základy daně byly následně upraveny za použití vypočítaného koeficientu odvětví. Tímto způsobem upravené dílčí základy daně představují částky, které by měly být teoreticky za jednotlivá odvětví uvedeny v daňových přiznáních. Výsledky po korekci odvětví jsou uvedeny v tabulce č. 6.

Tabulka č. 5: Dílčí základy daně (mil. Kč)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	7 810	7 442	8 206	8 146	7 983	9 199	9 345	9 934	9 827	10 959
B	125	119	128	101	86	104	117	170	188	213
C	15 034	13 786	14 410	13 930	13 379	14 821	16 451	16 594	17 434	19 071
D	309	362	486	492	491	534	594	653	681	724
E	398	581	529	443	375	435	404	427	536	551
F	21 495	19 440	20 206	18 879	18 181	19 941	22 383	23 233	24 989	28 173
G	30 025	29 527	28 464	27 614	25 217	25 290	25 994	26 781	27 096	28 003
H	7 189	6 420	6 166	5 604	5 594	6 430	8 071	8 374	8 439	8 851
I	2 684	2 479	2 496	2 358	2 280	2 664	3 147	3 365	4 149	3 985
J	4 329	4 707	5 039	5 655	5 739	6 616	7 967	9 297	10 840	13 693
K	2 124	2 800	3 310	3 589	3 830	4 278	4 803	5 241	5 561	6 224
L	1 920	2 007	2 089	2 263	2 017	2 177	2 599	3 661	3 029	2 893
M	24 749	25 448	25 831	26 584	24 002	26 968	26 868	30 786	32 730	36 222
N	2 993	2 937	3 019	3 159	3 076	3 613	3 929	4 380	4 862	5 637
O	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
P	1 336	1 335	1 426	1 479	1 488	1 603	1 730	1 870	2 003	2 236
Q	15 312	16 797	16 385	15 794	14 693	14 371	13 180	13 047	13 098	12 494
R	3 917	4 713	4 716	4 984	4 795	4 860	5 143	5 506	5 967	6 685
S	10 762	10 528	10 118	9 472	9 167	8 046	7 684	7 549	7 559	7 707

Zdroj: Generální finanční ředitelství, vlastní zpracování

Tabulka č. 6: Dílčí základy daně po korekci odvětví (mil. Kč)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	8 435	8 038	8 862	8 797	8 622	9 935	10 092	10 729	10 614	11 835
B	141	134	144	113	96	117	131	191	211	239
C	15 049	13 800	14 425	13 944	13 392	14 836	16 467	16 610	17 451	19 090
D	330	387	520	526	525	570	634	697	728	774
E	466	680	620	519	439	509	473	500	628	645
F	24 548	22 201	23 075	21 560	20 762	22 772	25 561	26 532	28 537	32 174
G	34 348	33 779	32 563	31 590	28 848	28 932	29 737	30 638	30 998	32 036
H	7 785	6 953	6 678	6 069	6 058	6 963	8 741	9 070	9 139	9 586
I	2 973	2 747	2 766	2 613	2 527	2 952	3 486	3 728	4 598	4 416
J	4347	4 726	5 059	5 678	5 762	6 642	7 999	9 335	10 883	13 748
K	2 165	2 854	3 373	3 657	3 903	4 359	4 894	5 341	5 666	6 342
L	2 296	2 401	2 499	2 706	2 413	2 604	3 108	4 378	3 623	3 460
M	30 268	31 122	31 591	32 512	29 354	32 982	32 860	37 651	40 029	44 300
N	3 693	3 624	3 725	3 898	3 796	4 459	4 848	5 405	5 999	6 956
O	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
P	1 340	1 339	1 430	1 484	1 492	1 608	1 735	1 875	2 009	2 242
Q	15 986	17 536	17 106	16 489	15 340	15 003	13 760	13 621	13 674	13 044
R	4 822	5 802	5 805	6 135	5 902	5 983	6 331	6 777	7 345	8 229
S	11 085	10 844	10 421	9 756	9 442	8 287	7 914	7 775	7 785	7 938

Zdroj: vlastní výpočty

4.4 Odhad daňové mezery

Po propočtu dílčích údajů je již možné odhadnout velikost daňové mezery u osobních příjmů osob samostatně výdělečně činných pro jednotlivá odvětví. Výpočet je proveden jako rozdíl mezi dílčími základy daně po korekci a před korekcí, který je následně vynásobený sazbou daně z příjmů fyzických osob 15 %. Výsledky jsou uvedeny v tabulce č. 7. Odhady jsou uvedeny v milionech Kč a zaokrouhleny.

Výsledky jsou v tabulce uvedeny jednotlivě pro všechny pozorované roky a zvláště pro jednotlivá odvětví. Odhadnutá daňová mezera se mezi roky 2009 a 2014 významněji neměnila, pohybovala se každý rok kolem částky 2,6 miliardy Kč. Nárůst nastal v roce 2015, kdy přesáhla hranici 3 miliardy Kč. Odhad i následně narůstal, v roce 2018 se konkrétně jednalo o částku 3,4 miliardy Kč.

Za pozorovaných 10 let činí odhadnutá mezera na dani z příjmu fyzických osob celkem 27 914,3 milionu Kč.

Tabulka č. 7: Odhad daňové mezery za jednotlivá odvětví (mil. Kč.)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	93,72	89,31	98,47	97,75	95, 80	110,39	112,14	119,21	117,93	131,50
B	2,28	2,17	2,32	1,83	1, 56	1,89	2,13	3,09	3,41	3,86
C	2,26	2,07	2,16	2,09	2, 01	2,22	2,47	2,48	2,62	2,86
D	3,15	3,69	4,96	5,02	5, 01	5,45	6,06	6,66	6,95	7,39
E	10,21	14,90	13,57	11,37	9, 61	11,16	10,36	10,96	13,75	14,13
F	457,85	414,08	430,38	402,13	387, 25	424,74	476,76	494,86	532,26	600,09
G	648,54	637,79	614,83	596,46	544, 68	546,27	561,47	578,48	585,28	604,87
H	89,50	79,93	76,77	69,77	69, 64	80,05	100,49	104,26	105,06	110,20
I	43,48	40,16	40,44	38,20	36, 94	43,16	50,97	54,51	67,22	64,57
J	2,60	2,82	3,02	3,39	3, 44	3,97	4,78	5,58	6,50	8,22
K	6,05	7,98	9,43	10,23	10, 92	12,19	13,69	14,94	15,85	17,74
L	56,44	59,01	61,42	66,53	59, 31	64,01	76,40	107,63	89,06	85,05
M	827,86	851,22	864,04	889,24	802, 85	902,07	898,74	1 029,79	1 094,83	1 211,64
N	105,04	103,09	105,96	110,88	107, 97	126,82	137,91	153,73	170,64	197,84
O	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
P	0,60	0,60	0,64	0,67	0, 67	0,72	0,78	0,84	0,90	1,01
Q	101,06	110,86	108,14	104,24	96, 98	94,85	86,99	86,11	86,45	82,46
R	135,73	163,32	163,40	172,69	166, 14	168,40	178,19	190,77	206,76	231,62
S	48,43	47,38	45,53	42,62	41, 25	36,21	34,58	33,97	34,01	34,68
Σ	2 634,8	2 630,4	2 645,5	2 625,1	2 442	2 634,6	2 754,9	3 006,2	3 139,5	3409,7
celkem = 27 914,3 mil. Kč										

Zdroj: vlastní výpočty

4.5 Odhad mezery na zdravotním a sociálním pojistném

Kromě daně z příjmu jsou osoby samostatně výdělečně činné povinny odvádět i pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Na pojistném lze stejně jako na dani z příjmů fyzických osob odhadnout mezeru.

Pojistné se vypočítává z vyměřovacího základu daně, který je určen jako 50 % rozdílu mezi příjmy a výdaji uvedenými v daňových přiznáních. Vyměřovací základy daně jsou následně vynásobeny sazbami na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Sazba pojistného na sociální zabezpečení je ve všech pozorovaných letech 29,2 % a na zdravotní pojištění 13,5 % (Česká správa sociálního zabezpečení, 2020).

OSVČ může svou činnost provádět jako hlavní nebo vedlejší. Rozdíl mezi nimi je výši placených záloh na zdravotní a sociální pojištění. V případě hlavní činnosti, kdy se pro tyto osoby jedná o jediný či převažující příjem, má OSVČ povinnost odvádět minimální zálohy na zdravotní a sociální pojistné (například za rok 2018 se jednalo o částku 2 189 Kč na sociální a 2 024 Kč na zdravotní pojištění), nebo případně zálohy vyšší, podle výpočtu z přehledu o příjmech a výdajích odevzdávaných zdravotním pojišťovnám a úřadům sociálního zabezpečení (Finance.cz, 2018).

V případě vedlejší činnosti je sociální a zdravotní pojištění již zapláceno z jiné činnosti. Nejčastěji jsou OSVČ s vedlejší činností zaměstnanci s účastí na nemocenském pojištění a alespoň minimální mzdou, osoby pobírající řádný starobní, předčasný či invalidní důchod, rodiče pobírající rodičovský příspěvek či studenti do 26 let. Pro tyto osoby se zálohy vypočítávají opět za použití sazeb z dosaženého vyměřovacího základu, který je určen jako polovina rozdílu mezi příjmy a výdaji.

Vzhledem k tomu, že nelze určit, jaká část z odhadnuté daňové mezery připadá na jednotlivé osoby a zda je jejich činnost evidována jako hlavní nebo vedlejší, případně jestli odvádějí minimální zálohy na pojistné, představuje konečný výsledek spíše horní hranici odhadované mezery. Výsledné odhady mezery na sociálním pojištění jsou uvedeny v tabulce č. 8.

Tabulka č. 8: Odhad mezery na sociálním pojištění (mil. Kč)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	91,22	86,93	95,85	95,14	93,24	107,45	109,15	116,03	114,78	128,00
B	2,22	2,11	2,26	1,78	1,51	1,84	2,07	3,01	3,32	3,76
C	2,20	2,01	2,10	2,03	1,95	2,16	2,40	2,42	2,55	2,78
D	3,07	3,60	4,83	4,89	4,88	5,30	5,89	6,48	6,76	7,19
E	9,93	14,50	13,21	11,07	9,36	10,86	10,08	10,67	13,39	13,75
F	445,64	403,04	418,90	391,41	376,92	413,41	464,05	481,67	518,06	584,08
G	631,24	620,79	598,43	580,55	530,16	531,71	546,50	563,05	569,67	588,74
H	87,11	77,80	74,72	67,91	67,79	77,91	97,81	101,48	102,26	107,26
I	42,32	39,09	39,36	37,18	35,96	42,01	49,61	53,01	65,43	62,84
J	2,53	2,75	2,94	3,30	3,35	3,86	4,65	5,43	6,33	8,00
K	5,89	7,77	9,18	9,96	10,63	11,87	13,32	14,54	14,43	17,26
L	54,93	57,44	59,78	64,75	57,73	62,31	74,36	104,76	86,68	82,78
M	805,78	805,78	841,00	865,53	781,44	878,02	874,77	1 002,33	1 065,63	1 179,32
N	102,24	102,224	103,13	107,93	105,09	123,44	134,23	149,63	166,09	192,57
O	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
P	0,59	0,59	0,62	0,65	0,65	0,70	0,76	0,82	0,88	0,98
Q	98,37	98,37	105,26	101,46	94,39	92,32	84,67	83,82	84,14	80,26
R	132,11	132,11	159,04	168,09	161,71	163,91	173,44	185,68	201,25	225,44
S	47,14	47,14	44,32	41,49	40,15	35,24	33,65	33,06	33,11	33,76
Σ	2 564,5	2 560,2	2 574,9	2 555,1	2 376,9	2 564,3	2 681,4	2 917,9	3 055,8	3 318,8
Celkem = 27 169,8 mil. Kč										

Zdroj: vlastní zpracování

Stejně jako u odhadu mezery na dani z příjmů fyzických osob lze dle zjištěných výsledků i u mezery na sociálním pojištění pozorovat stejný trend, z důvodu využití dílčích základů daní pro výpočty. Do roku 2015 se mezera pohybuje konstantně kolem 2 500 mil. Kč a výrazně se nemění, navýšení přichází opět v roce 2016 a pokračuje až do roku 2018. Za celé sledované období mezi léty 2009–2018 je mezera na sociálním zabezpečení odhadnuta na 27 169,8 mil. Kč.

Stejným způsobem je následně odhadnuta i mezera na zdravotním pojištění a výsledné částky pro jednotlivá odvětví jsou uvedeny v tabulce č. 9. U mezery na zdravotním pojištění lze samozřejmě pozorovat stejný vývoj jako v předchozích případech. Celková částka je za sledované období odhadnuta na 12 561,6 mil. Kč.

Sečtením odhadnuté mezery na dani z příjmů a na zdravotním a sociálním pojištění je zjištěna celková daňová mezera, která by měla být odvedena do veřejných rozpočtů. Souhrnné výsledky jsou uvedeny v tabulce č. 10.

Z výpočtů je patrné, že největší daňová mezera vznikla v odvětví M – profesní, vědecké a technické činnosti, G – velkoobchod, maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel a F – stavebnictví. Naopak nejnižší částky jsou odhadnuty u odvětví B – těžba a dobývání, C – zpracovatelský průmysl, či P – vzdělávání. Podle těchto výsledků by bylo možné konstatovat, že odvětví M – profesní, vědecké a technické činnosti, G – velkoobchod, maloobchod, opravy a údržba motorových vozidel a F – stavebnictví jsou nejnáchylnější k daňovým únikům a oproti tomu odvětví P – vzdělávání, C – zpracovatelský průmysl či B – těžba a dobývání lze řadit mezi nejméně náchylné ke vzniku daňové mezery.

Tabulka č. 9: Odhad mezery na zdravotním pojištění (mil. Kč)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	42,17	40,19	44,31	43,99	43,11	49,68	50,46	53,64	53,07	59,18
B	1,02	0,97	1,05	0,82	0,70	0,85	0,96	1,39	1,54	1,74
C	1,01	0,93	0,97	0,94	0,90	1,00	1,11	1,12	1,18	1,29
D	1,42	1,66	2,23	2,26	2,26	2,45	2,72	3,00	3,13	3,33
E	4,60	6,70	6,11	5,12	4,33	5,02	4,66	4,93	6,19	6,36
F	206,03	186,34	193,67	180,60	174,26	191,13	214,54	222,69	239,52	270,04
G	291,84	287,01	276,67	268,40	245,11	245,82	252,66	260,32	263,38	272,19
H	40,27	35,97	34,55	31,40	31,34	36,02	45,22	46,92	47,28	49,59
I	19,56	18,07	18,20	17,19	16,62	19,42	22,94	24,53	30,25	29,05
J	1,17	1,27	1,36	1,53	1,55	1,79	2,15	2,51	2,93	3,70
K	2,72	3,59	4,24	4,60	4,91	5,49	6,16	6,72	7,13	7,98
L	25,40	26,56	27,64	29,94	26,69	28,81	34,38	48,43	40,08	38,27
M	372,54	383,05	388,82	400,16	361,28	405,93	404,43	463,40	492,67	545,24
N	47,28	46,39	47,68	49,90	48,58	57,07	62,06	69,18	76,79	89,03
O	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
P	0,27	0,27	0,29	0,30	0,30	0,32	0,35	0,38	0,41	0,45
Q	45,48	49,89	48,66	46,91	43,64	42,68	39,14	38,75	38,90	37,11
R	61,08	73,49	73,53	77,71	74,76	75,78	80,19	85,84	93,04	104,23
S	21,79	21,32	20,49	19,18	18,56	16,29	15,56	15,29	15,31	15,61
Σ	1 185,6	1 183,7	1 190,5	1 181,3	1 098,9	1 185,6	1 239,7	1 349,0	1 412,8	1 534,5
Celkem = 12 561,6 mil. Kč										

Zdroj: vlastní zpracování

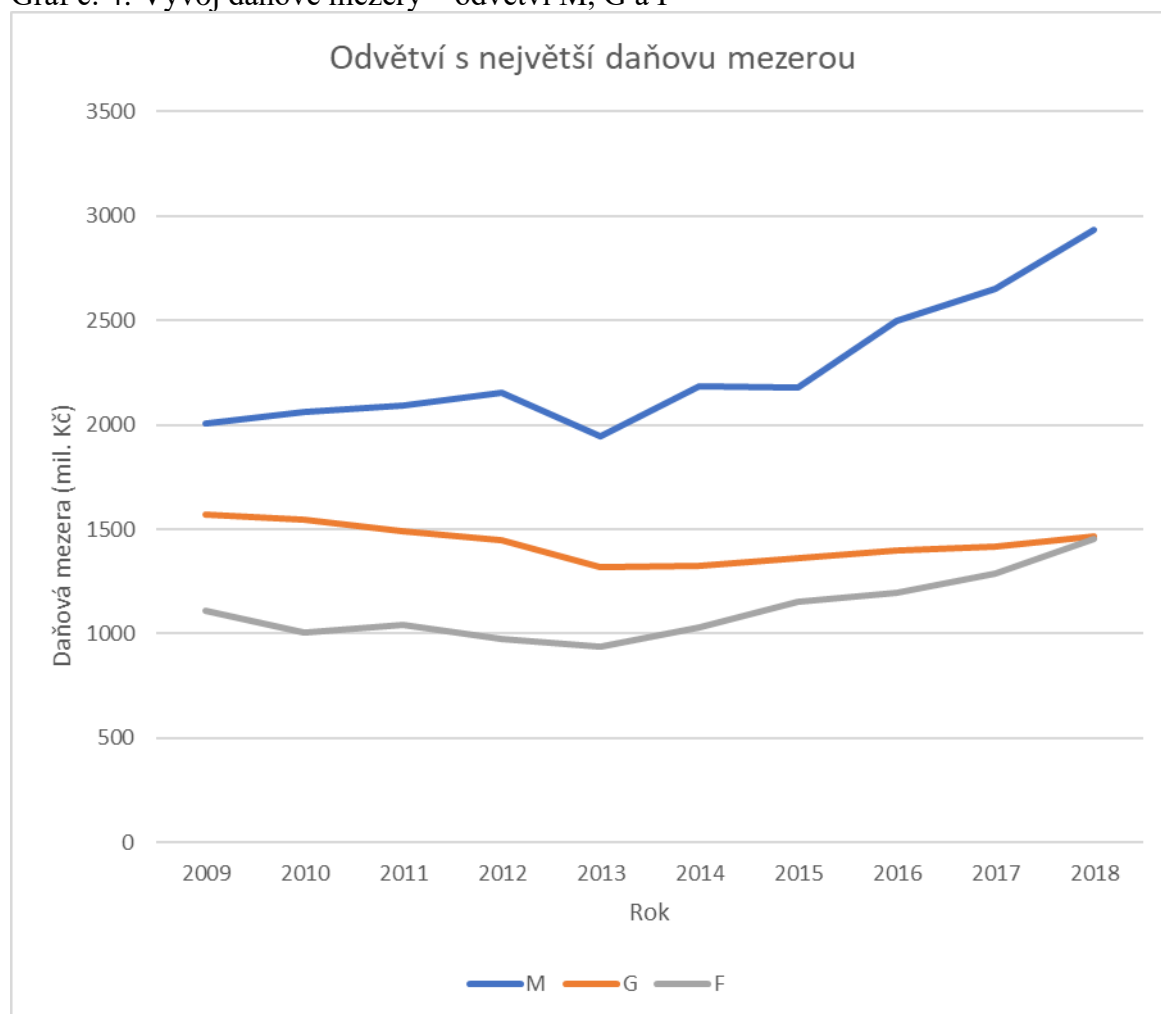
Tabulka č. 10: Odhad celkové daňové mezery včetně pojistného (mil. Kč)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	227,11	216,42	238,63	236,88	232,15	267,52	271,75	288,88	285,78	318,68
B	5,52	5,25	5,63	4,43	3,77	4,58	5,15	7,49	8,27	9,36
C	5,46	5,01	5,24	5,06	4,86	5,39	5,98	6,03	6,34	6,93
D	7,63	8,95	12,03	12,17	12,15	13,20	14,67	16,13	16,84	17,91
E	24,73	36,11	32,89	27,56	23,30	27,04	25,11	26,56	33,33	34,24
F	1 109,53	1 003,46	1 042,95	974,50	938,43	1 029,28	1 155,35	1 199,22	1 289,84	1 454,21
G	1 571,62	1 545,59	1 489,93	1 445,41	1 319,94	1 323,80	1 360,62	1 401,85	1 418,32	1 465,81
H	216,88	193,70	186,04	169,07	168,77	193,98	243,52	252,66	254,60	267,05
I	105,36	97,33	97,99	92,57	89,52	104,58	123,53	132,09	162,90	156,46
J	6,30	6,84	7,33	8,22	8,34	9,62	11,58	13,52	15,76	19,91
K	14,67	19,34	22,86	24,79	26,45	29,55	33,17	36,20	38,41	42,98
L	136,76	143,01	148,84	161,22	143,74	155,13	185,14	260,81	215,82	206,11
M	2 006,18	2 062,80	2 093,86	2 154,92	1 945,58	2 186,02	2 177,95	2 495,52	2 653,13	2 936,20
N	254,55	249,81	256,76	268,71	261,64	307,33	334,19	372,53	413,53	479,44
O	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
P	1,46	1,46	1,56	1,61	1,62	1,75	1,89	2,04	2,18	2,44
Q	244,91	268,64	262,06	252,61	235,00	229,85	210,80	208,68	209,49	199,83
R	328,91	395,78	395,98	418,49	402,61	408,09	431,81	462,29	501,05	561,29
S	117,36	114,81	110,33	103,29	99,96	87,74	83,79	82,32	82,43	84,04
Σ	6 384,9	6 374,3	6 410,9	6 361,5	5 917,8	6 384,4	6 676,0	7 264,8	7 608,0	8 262,9
Celkem = 67 645,5 mil. Kč										

Zdroj: vlastní výpočty

V grafu č. 4 je zobrazen vývoj daňové mezery pro odvětví M – profesní, vědecké a technické činnosti, G – velkoobchod, maloobchod, opravy a údržba motorových vozidel a F – stavebnictví a v grafu č. 5 pro odvětví B – těžba a dobývání, C – zpracovatelský průmysl a P – vzdělávání v průběhu pozorovaných let.

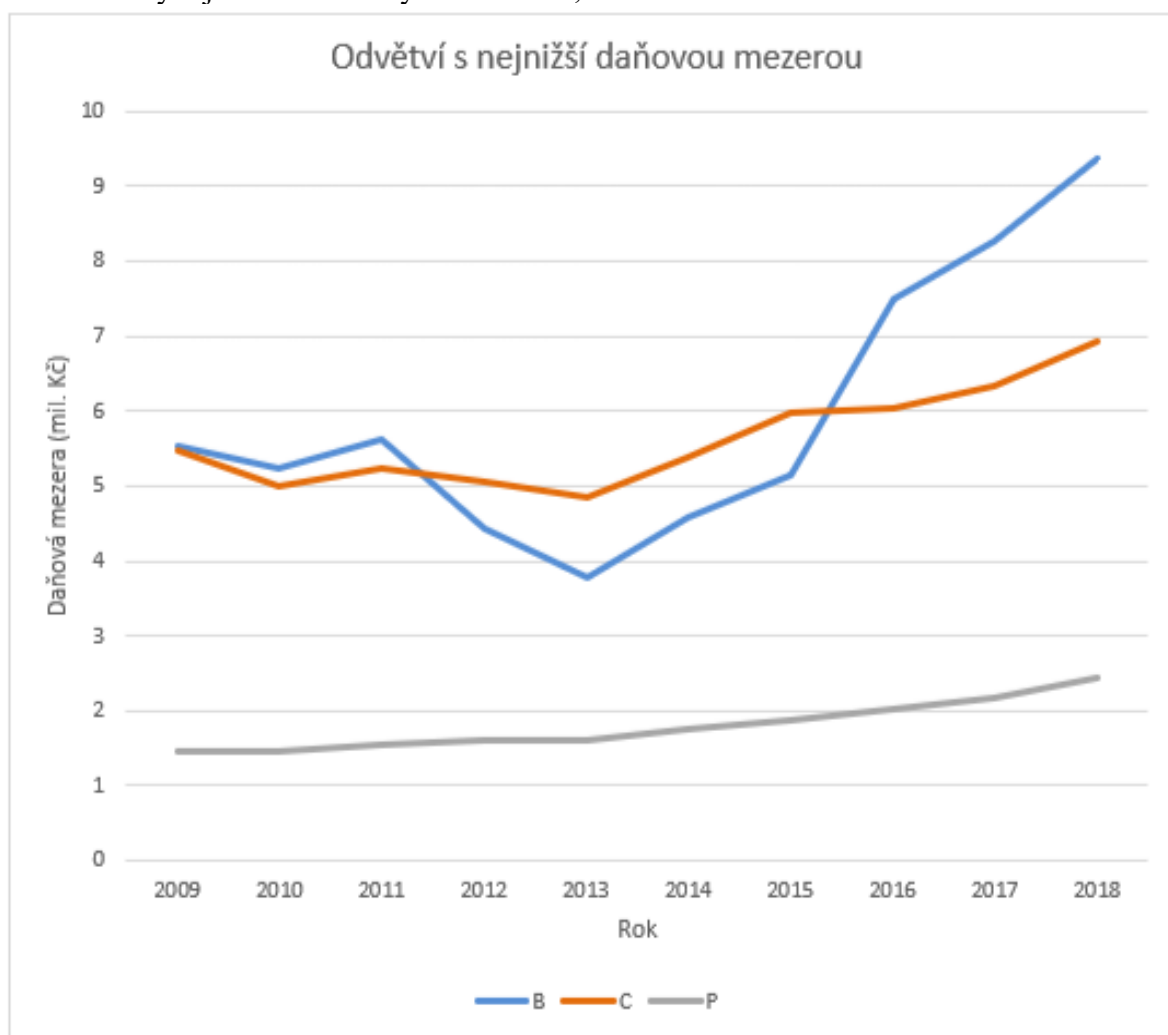
Graf č. 4: Vývoj daňové mezery – odvětví M, G a F



Zdroj: vlastní zpracování

Dle výsledků lze konstatovat, že až do roku 2015 nenastávají ve vývoji u odvětví, ve kterých byla odhadnuta nejvýznamnější daňová mezera, výraznější změny. Výjimkou je pouze rok 2013, kde je pozorován mírný pokles. Strmější nárůst začíná až v roce 2016 u odvětví M a F, který pokračuje až do roku 2018.

Graf č. 5: Vývoj daňové mezery – odvětví B, C a P



Zdroj: vlastní zpracování

Stejně jako u odvětví s největšími zjištěnými daňovými mezerami, i zde lze pozorovat podobný trend. V letech 2009–2015 se odhady pohybují na stejné hranici, pouze s mírným poklesem v roce 2013. Od roku 2015 je následně pozorován výraznější nárůst odhadovaných částek. Pouze odvětví P, které bylo zhodnoceno jako nejméně náchylné k daňovým únikům a kde jsou odhady daňové mezery významně nejnižší nedochází k výraznému vývoji, odhady se drží stále na hranici dvou milionů Kč.

V následujícím grafu je zobrazen vývoj celkové mezery včetně mezery na pojistném za všechna odvětví.

Graf č. 6: Vývoj daňové mezery v letech 2009–2018



Zdroj: vlastní zpracování

Celková daňová mezera za období 2009–2018 je odhadnuta na 67 645,5 milionu Kč. Dle výpočtu je možné opět pozorovat, že v letech 2009–2015 se výrazně neměnila, pouze v roce 2013 nastal stejně jako u vybraných zobrazovaných odvětvích mírný pokles. Od roku 2016 začíná odhad významněji narůstat a pokračuje i do dalších let, v roce 2018 dosahuje odhad již 8 262,9 milionu Kč.

4.6 Přepočítání odhadu na 1 OSVČ

Lze předpokládat, že uvedené výsledky pro jednotlivá odvětví budou výrazně ovlivněny počty osob samostatně výdělečně činných evidovaných v odvětvích. V odvětvích s největší odhadnutou daňovou mezerou je evidováno největší množství OSVČ, naopak nejmenší daňová mezera je odhadnuta u odvětví s velmi nízkým počtem OSVČ. Z toho důvodu je proveden přepočítání daňové mezery připadající na 1 OSVČ v každém odvětví, díky čemuž bude možné objektivněji posoudit náchylnost jednotlivých odvětví k daňovým únikům. Podílem mezi odhadnutou daňovou mezerou pro konkrétní odvětví a rok a počtem OSVČ v témže odvětví a roce je získána konkrétní částka připadající na

jednu osobu samostatně výdělečně činnou. Výsledné přepočty jsou uvedeny v tabulce č. 11.

Z výsledků je patrné, že při přepočtu daňové mezery na jednu osobu samostatně výdělečně činnou je výsledná částka podstatně nejvyšší u odvětví B – těžba a dobývání. Ačkoli odhadnutá daňová mezera za toto odvětví byla oproti ostatním významně nižší a v kontextu celkových výsledků zanedbatelná (v průměru se jednalo o 5,9 mil. Kč za rok), přepočet zde udává nejvyšší daňové úniky na osobu. Daňová mezera je odhadnuta v průměru na 55 680 Kč na OSVČ za rok. Nízký výsledek celkové daňové mezery je tedy významně ovlivněn velmi malým počtem osob samostatně výdělečně činných v tomto odvětví a odvětví těžby a dobývání tak lze označit za nejvíce náchylné k daňovým únikům.

Druhá největší daňová mezera na 1 OSVČ je zjištěna u odvětví R – kulturní, zábavní a rekreační činnosti, v průměru 30 020 Kč za rok. Pro toto odvětví byla odhadnuta poměrně vysoká mezera, v průměru 430,6 mil. Kč za rok, ačkoliv je v odvětví registrován nízký počet OSVČ.

Absolutně nejvyšší celková daňová mezera byla zjištěna pro odvětví M – profesní, vědecké a technické činnosti, v průměru 2,3 miliardy Kč za rok. Tento výsledek je značně ovlivněn vysokým počtem OSVČ evidovaných v tomto odvětví, při přepočtu byla zjištěna průměrná částka 26 199 Kč na OSVČ za rok, což znamená, že odvětví lze označit jako třetí nejnáchylnější k daňovým únikům.

Za povšimnutí stojí také odvětví C – výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu a P – vzdělávání. U těchto odvětví byla zjištěna nejmenší daňová mezera, u odvětví C v průměru 5,6 milionu za rok, u odvětví P dokonce pouze 1,8 milionu za rok. Zatímco u odvětví P může být výsledek z části ovlivněn poměrně nízkým počtem evidovaných OSVČ (v průměru 7 743), u odvětví C je evidován třetí nejvyšší počet OSVČ ze všech odvětví, průměrně 123 393. Při přepočtu byla zjištěna u odvětví P daňová mezera v průměru 236 Kč na OSVČ a u odvětví C dokonce 46 Kč na OSVČ za rok. Dle těchto výsledků lze konstatovat, že tato odvětví jsou výrazně nejméně náchylná k daňovým únikům.

Tabulka č. 11: Daňová mezera na 1 OSVČ (Kč)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	5 458	5 012	4 935	4 920	4 762	5 563	5 661	6 056	5 875	6 283
B	42 452	65 568	70 411	44 324	41 889	45 786	42 939	62 451	68 947	72 029
C	47	41	41	41	39	43	48	49	51	57
D	16 590	9 834	7 116	8 280	6 135	4 713	4 088	4 596	4 575	4 116
E	9 333	11 110	9 673	9 912	8 758	10 644	10 594	11 253	14 618	13 272
F	7 800	6 410	6 806	6 302	6 206	7 275	8 579	8 723	9 226	10 291
G	11 298	10 645	9 874	9 565	9 643	10 284	10 652	11 668	12 415	13 301
H	8 397	5 692	5 810	5 391	5 683	6 333	9 207	9 368	9 198	9 754
I	2 071	2 306	2 022	2 019	1 965	2 356	3 051	3 250	4 128	4 003
J	372	386	425	488	492	529	621	723	791	941
K	849	1 373	1 554	1 404	1 435	1 543	1 839	2 142	2 638	3 059
L	4 263	4 012	4 863	5 337	5 365	5 394	6 293	8 520	6 951	6 709
M	23 725	24 039	25 454	26 146	23 435	25 715	25 590	27 886	28 528	31 477
N	11 779	14 617	16 641	19 904	20 064	23 640	23 016	26 088	29 224	32 593
O	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
P	155	176	242	274	287	234	240	238	251	264
Q	10 751	12 318	12 821	12 215	12 014	12 935	11 450	12 311	13 309	13 027
R	29 955	29 602	26 864	29 041	28 778	30 916	29 098	29 748	30 758	35 435
S	2 918	2 610	2 406	2 105	2 132	1 825	1 767	1 628	1 598	1 627

Zdroj: vlastní výpočty

5 Výsledky a diskuse

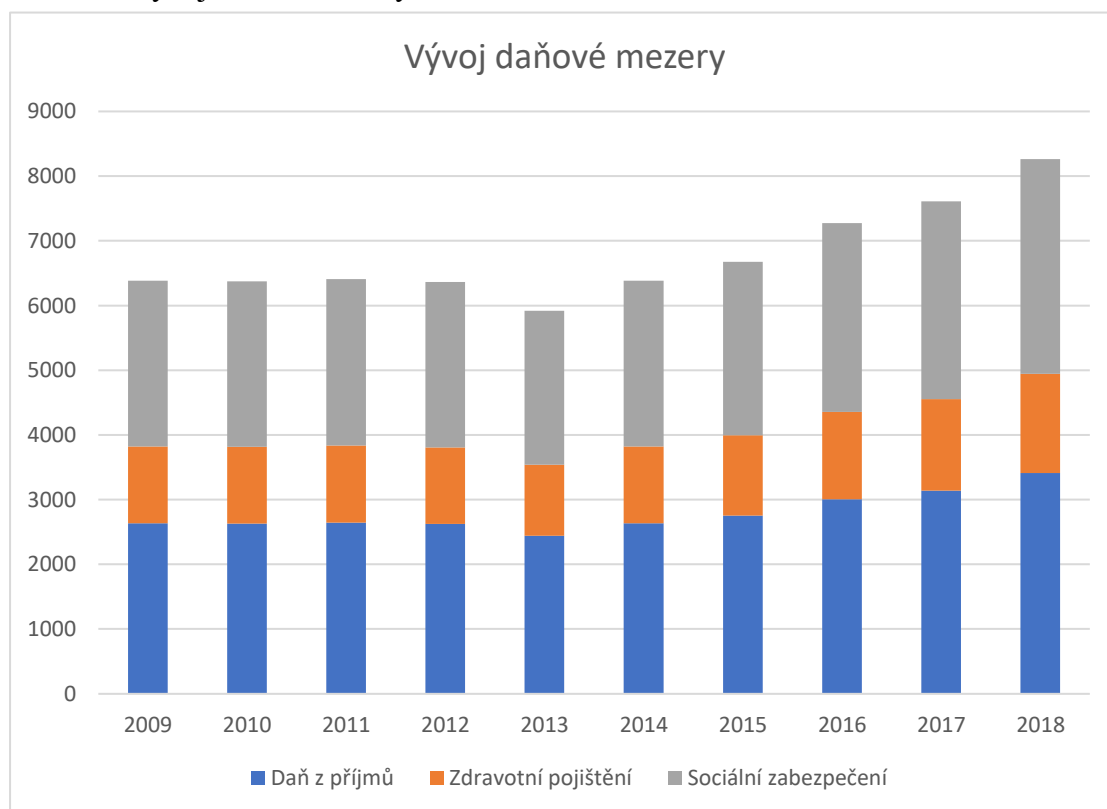
Odhad velikosti daňové mezery je proveden pomocí metody národních účtů. Základem jsou data o hrubé nákladovosti odvětví získaná z databáze národních účtů Eurostat a údaje o dílčích základech daní poskytnuté Generálním finančním ředitelstvím.

5.1 Velikost daňové mezery a její vývoj

Lze vycházet z předpokladu, že díky porovnání průměrných hrubých nákladovostí odvětví zvolených porovnávaných zemí jsou zjištěna odvětví, ve kterých může docházet ke zkreslení příjmů a výdajů u OSVČ evidovaných v České republice. Odhad je proveden pro odvětví A-S dle klasifikace CZ – NACE za období 2009–2018. Je důležité vzít v úvahu, že rozdíly v průměrné hrubé nákladovosti odvětví pro Českou republiku a další porovnávané země nemusí být zapříčiněny pouze stínovou ekonomikou, ale také rozdílnými podmínkami, jako je odlišný vývoj, hospodářská politika či produktivita práce v jednotlivých zemích.

V grafu č. 7 je znázorněn vývoj daňové mezery na dani z příjmů FO a také mezery na pojistném na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. V letech 2009–2015 lze pozorovat téměř shodné hodnoty v každém roce, pouze v roce 2013 je zaznamenán mírný pokles. V roce 2016 nastal nárůst v celkové odhadnuté částce, který pokračuje i nadále až do roku 2018. Tuto skutečnost však nelze připisovat vývoji počtu OSVČ, protože nejvyšší počet jich byl evidován v letech 2010–2012. Od roku 2013 začaly jejich počty znatelně klesat, a v posledních čtyřech pozorovaných letech se drží konstantně nad hranicí 760 tisíc.

Graf č. 7: Vývoj daňové mezery v letech 2009–2018



Zdroj: vlastní zpracování

5.2 Daňová mezera v jednotlivých odvětvích

Z výsledků je možné usuzovat, že odvětví M – Profesní, vědecké a technické činnosti, G – velkoobchod, maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel a F – stavebnictví jsou odvětvími s největšími sklony ke vzniku daňové mezery. Naopak v odvětvích B – těžba a dobývání, C – zpracovatelský průmysl a P – vzdělávání byla odhadnuta velmi nízká daňová mezera.

Metodu odhadu pomocí národních účtů poučily ve svém článku Finardi a Vančurová (2014), kde odhadovaly výši daňové mezery pro rok 2011 a v diplomové práci Kábelová (2016), která prováděla odhad pro rok 2014.

Finardi a Vančurová (2014) odhadly na základě výpočtů mezeru na dani z příjmů na 2,54 miliardy Kč, na pojistném na sociální zabezpečení 1,761 miliardy Kč a na zdravotní pojištění 299 milionů Kč, celkem se tedy jedná o částku 4,6 miliardy Kč za rok 2011.

Kábelová (2016) odhadovala stejným způsobem mezeru pro rok 2014, výsledkem byla mezeru na dani z příjmů 1 897,8 mil. Kč. Mezera na pojistném na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění následně zjišťována nebyla.

Dané výsledky je možné porovnat s výsledky těchto prací. Podle výpočtů provedených v této práci byla pro rok 2011 mezeru na dani z příjmů FO odhadnuta na 2 645,5 mil. Kč, na sociálním zabezpečení 2 574,9 mil. Kč a na zdravotním pojištění 1 190,5 mil. Kč, celkem se tedy jedná o částku 6 410,9 mil. Kč, za rok 2014 představuje dle výpočtů mezeru na dani z příjmů 2 634,6 mil. Kč, na sociálním zabezpečení 2 564,3 mil. Kč a na zdravotním pojištění 1 185,6 mil. Kč, celkem tedy 6 384,4 mil. Kč.

Uvedené rozdíly ve výsledcích mohou být způsobeny především využitými podkladovými daty. Pro výpočty v této diplomové práci byla použita data o dílčích základech daně OSVČ, poskytnuté Generálním finančním ředitelstvím, zvláště pro jednotlivá odvětví, zatímco Finardi a Vančurová (2014) i Kábelová (2016) ve svých pracích využily údaje o průměrných základech daně násobené počty OSVČ evidovaných v odvětvích. Výpočty v této diplomové práci tak lze považovat díky použitým datům za relativně přesnější, protože se nejedná o zprůměrované hodnoty.

U odhadu mezery na pojistném na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění vznikají rozdíly na základě různých přístupů k jejich stanovení. Finardi a Vančurová (2014) pro odhad porovnály upravené vyměřovací základy s velikostí minimálních vyměřovacích základů. Mezeru poté odhadovaly pouze pro odvětví, ve kterých byl upravený vyměřovací základ vyšší než vyměřovací základ minimální. V této práci byl odhad proveden pro všechna odvětví na základě rozdílu mezi dílčími základy daně upravenými koeficienty jednotlivých odvětví a skutečnými dílčími základy daně z příjmů, stejně jako tomu bylo u odhadu daňové mezery. Rozdíl byl poté vynásoben konkrétními sazbami pro sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Tento postup byl zvolen, protože není možné posoudit konkrétní částky daňové mezery které připadnou na jednotlivé osoby, a také, zda je činnost těchto osob evidována jako hlavní nebo vedlejší. Tím pádem ani není možné určit, které osoby mají povinnost odvádět platby za zdravotní pojištění a sociální zabezpečení. Odhadnuté částky tak lze považovat spíše za horní hranici skutečné daňové mezery.

5.3 Přepočet mezery na 1 OSVČ

Následně byl proveden přepočet odhadnuté mezery podle počtu OSVČ evidovaných v jednotlivých odvětvích, a to z důvodu, že výše mezery může být značně ovlivněna právě počtem OSVČ v odvětvích a výsledné zhodnocení by tak mohlo být velmi zkresleno.

Jak bylo uvedeno výše, výpočty bylo zjištěno, že nejvýznamnější daňová mezera vznikla u odvětví M – profesní, vědecké a technické činnosti, G – velkoobchod, maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel a F – stavebnictví, a naopak nejmenší částky jsou evidovány u odvětví B – těžba a dobývání, C – zpracovatelský průmysl a P – vzdělávání. Díky přepočtům ale bylo možné zjistit, že například v odvětví M, kde je odhadnuta výrazně nejvyšší daňová mezera (2 271 mil. Kč), je po přepočtu na jednu osobu samostatně výdělečně činnou výsledná částka 26 199 Kč, zatímco u odvětví B, kde je odhadnuta v kontextu celé mezery pouze nevýznamná částka (5,9 mil. Kč), je přepočet na OSVČ ze všech odvětví znatelně nejvyšší, v průměru 55 680 Kč. Na základě tohoto zjištění může být přehodnocen závěr, že odvětví B není náchylné k daňovým únikům. Také lze konstatovat, že relativně nízká odhadnutá mezera je způsobena pouze velmi malým počtem OSVČ v odvětví.

Dalším odvětvím, které stojí za povšimnutí je odvětví C. Ačkoliv je zde evidován vysoký počet OSVČ (v průměru 123 393) a dalo by se tedy předpokládat vznik velké daňové mezery, jako je tomu u ostatních odvětví s vysokými počty osob, daňová mezera zde dosahuje téměř totožné hodnoty jako odvětví B, pouze 5, 6 mil. Kč. Při přepočtu je tak zjištěna průměrná mezera pouze 46 Kč na 1 OSVČ a odvětví lze zhodnotit jako nejméně náchylné k daňovým únikům. Odvětví s nejmenší celkovou daňovou mezerou je P – vzdělávání. Pro odhady v tomto odvětví lze pozorovat velmi konstantní průběh v celém sledovaném období, ačkoliv u většiny ostatních odvětvích nastává v roce 2016 značný nárůst. Odvětví může být také označeno jako nenáchylné k daňovým únikům, daňová mezera na jednu osobu samostatně činnou je v průměru 236 Kč.

6 Závěr

Odhad daňové mezery na dani z příjmů fyzických osob byl v této diplomové práci proveden pomocí metody národních účtů. Odhad byl vypočítán na základě dat z národních účtů, zjištěných z databáze Eurostat.

Odhad byl stanoven pro období 2008–2019 a zvláště pro jednotlivá odvětví A–S, členěné dle klasifikace ekonomických činností CZ – NACE. Odhad daňové mezery byl proveden na dani z příjmů fyzických osob a následně i na pojistném na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Celková daňová mezera byla pro první pozorovaný rok odhadnuta na 6 384,9 mil. Kč, poté se až do roku 2013 výrazněji neměnila. V roce 2013 lze pozorovat mírný pokles na 5 917,8 mil. Kč a v dalších letech opět nárůst na hranici přibližně 6,5 miliardy Kč. Od roku 2016 začala mezera výrazněji narůstat, konkrétně se v tomto roce jednalo o částku 7 264,8 mil. Kč a poměrně strmý růst pokračoval až do konce sledovaného období, kdy v roce 2018 mezera vystoupala až na 8 262,9 mil. Kč. Za celé sledované období a všechna odvětví byla daňová mezera odhadnuta na 67 645,5 mil. Kč.

Dle odhadů velikosti daňové mezery pro jednotlivá odvětví lze konstatovat, že největší daňová mezera vzniká v odvětví M – profesní, vědecké a technické činnosti, F – stavebnictví a G – velkoobchod, maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel. Naopak nejmenší odhady byly zjištěny pro odvětví B – těžba a dobývání, C – zpracovatelský průmysl a P – vzdělávání. Částky pro tato odvětví lze v kontextu celkové mezery zhodnotit jako nevýznamné.

Následně byl však proveden přepočít daňové mezery za jednotlivá odvětví podle počtu evidovaných OSVČ v odvětvích. Na základě tohoto přepočtu bylo zjištěno, že výsledné odhadované daňové mezery jsou velmi ovlivněny počty OSVČ v jednotlivých odvětvích. Ačkoliv odvětví B bylo zhodnoceno jako nenáchylné k daňovým únikům, po přepočtu zde byla zjištěna absolutně nejvyšší daňová mezera připadající na jednu osobu samostatně výdělečně činnou. Naopak u odvětví M, ve kterém vznikla nejvyšší celková daňová mezera bylo zjištěno, že je výsledkem ovlivněn velmi vysokým počtem OSVČ. Po

přepočtu daňové mezery na jednu OSVČ lze odvětví označit až za třetí nejnáchylnější k daňovým únikům.

Metodu odhadu pomocí národních účtů použily Finardi a Vančurová (2014) pro odhad daňové mezery za rok 2011 a Kábelová (2016) pro odhad za rok 2014. Za přínos této diplomové práce lze označit odhad mezery za období deseti let, konkrétně 2009–2018, díky čemuž je možné pozorovat vývoj odhadu v průběhu let. Pro výpočet byla použita data poskytnutá Generálním finančním ředitelstvím o dílčích základech daní pro zvolené roky a jednotlivá odvětví, což může být výhodou oproti zprůměrovaným datům využitým výše zmíněnými autorkami. Odhady v této práci tak lze považovat za relativně přesnější.

Následně díky popsanému přepočtu daňové mezery na jednu osobu samostatně výdělečně činnou bylo možné provést podrobnější zhodnocení odhadů a přesnější vyhodnocení náchylnosti vybraných odvětví k daňovým únikům. Vzhledem k využitým datům by bylo možné tento postup odhadu využít i v dalších zemích Evropské unie, díky čemuž by výsledné hodnoty pro jednotlivé země bylo možné porovnávat.

Daňovou mezeru nelze odhadovat přesně, protože metody jednotlivých autorů se liší a vychází z různých předpokladů, které mohou být diskutabilní. Stejně tak se odlišují i používaná vstupní data k jednotlivým výpočtům. Dalším důvodem špatné měřitelnosti daňové mezery je její úzká souvislost se stínovou ekonomikou, pro kterou není možné získat přesná a kvalitní data, na jejichž základě by bylo možné poskytovat přesnější odhady. Ke zjištěným výsledkům této diplomové práce je proto také nutno zdůraznit, že se mohou od skutečnosti výrazně lišit. Je nesporné, že daňová mezera na dani z příjmů fyzických osob představuje nezanedbatelné částky, o které stát přichází. Tato práce proto nabízí jeden z možných pohledů na danou problematiku.

Vzhledem k tomu, že odhady vyplývající z této práce i z prací ostatních autorů jsou vysoké, měl by se stát snažit aktivity, které zůstávají skryty před finanční správou převést do oficiální části ekonomiky. V posledních letech lze jako snahu o omezení vzniku daňové mezery a daňových úniků označit postupné zavádění elektronické evidence tržeb.

7 Seznam použitých zdrojů

ASOCIACE MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ A ŽIVNOSTNÍKŮ ČR. *Exkluzivní srovnávací analýza OSVČ a zaměstnanců*. [online]. 2015 [cit. 2020-05-08]. Dostupné z: <https://amsp.cz/exkluzivni-srovnavaci-analyza-osvc-a-zamestnancu/>

ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. *Výše a sazba pojistného*. [online]. 2020 [cit. 2020-08-20]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/vyse-a-sazba>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Statistická ročenka České republiky 2005 – Národní účty – metodika* [online]. 2014 [cit. 2020-06-25]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/10n1-05-_2005-narodni_ucty___metodika

EUROSTAT. *Database*. [online]. 2020 Dostupné z: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/national-accounts/data/database>

FASSMANN, Martin. *Stínová ekonomika a práce na černo*. [Praha: Sondy], 2007. ISBN 978-80-86846-21-7.

FASSMANN, Martin. *Stínová ekonomika I: (příčiny, důsledky, měření)*. Praha: Sondy, 2002. Pohledy (Sondy).

FINANCE.CZ. *Daň z příjmů fyzických osob*. [online]. 2020 [cit. 2020-07-15]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-z-prijmu/dan-z-prijmu-fo/>

FINANCE.CZ. *Zálohy pro OSVČ v roce*. [online]. 2018 [cit. 2020-07-15]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/500211-zalohy-osvc-2018/>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Zrušení daně z nabytí nemovitých věcí*. [online]. 2020 [cit. 2020-11-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni/zruseni-dane-z-nabyti-nemovitych-veci-10927>

FINARDI, Savina, VANČUROVÁ, Alena. Estimation of a Tax Gap in the Personal Income Tax by Means of National Accounts. *European Financial and Accounting Journal*, 2014, roč. 9, č. 2, s. 66-78. ISSN 1802-2197

HANOUSEK, J.; PALDA, F. *Vývoj daňových úniků v ČR: Analýza pomoci markovských řetězců*. Finance a úvěr. 2006, roč. 56, č. 3–4, s. 127–151.

HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. 3. aktualiz. vyd. Praha: C.H. Beck, 2002. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-681-6.

JACKSON, P. M. a C. V. BROWN. *Ekonomie veřejného sektoru*. Praha: Eurolex Bohemia, 2003. *Ekonomie (Eurolex Bohemia)*. ISBN 80-86432-09-2.

JUREČKA, Václav. *Makroekonomie*. 3., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. *Expert (Grada)*. ISBN 978-80-271-0251-8.

KÁBELOVÁ, Lucie. *Daňová mezera u zdanění osobních příjmů*. Praha. [online]. 2016. Diplomová práce, VŠE. Dostupné z:
https://vskp.vse.cz/51499_danova_mezera_uzdaneni_osobnich_prijmu

KLEER, Jerzy, *Dvoji tvář Stínové ekonomiky*. *Ekonom*. 48/1994

KOTALA, Jan. *Měření daňových úniků*. Praha. [online]. 2011. Diplomová práce, VŠE. Dostupné z: https://vskp.vse.cz/28712_mereni_danovych_uniku

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009. *Vzdělávání a certifikace účetních*. ISBN 978-80-7357-423-9.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

LICHARD, Tomáš, Jan HANOUSEK a Randall Keith FILER. *Measuring the shadow economy: endogenous switching regression with unobserved separation*. Prague: CERGE-EI, 2013. Working paper series (CERGE-EI). ISBN 978-80-7343-298-0.

MAAYTOVÁ, Alena, František OCHRANA a Jan PAVEL. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Grada Publishing, 2015. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-5561-8.

MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Přeložil Eva VERGEINEROVÁ. Praha: HZ Praha, 1995. Editio Q. ISBN 80-901918-3-5.

MINISTERSTVO VNITRA. *Mezinárodní organizace a VS*. [online]. 2019 [cit. 2020-03-18]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/mezinarodni-organizace-a-vs-visegradska-ctyrka.aspx>

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

ŠPIČKOVÁ, Iveta, *Tax gap a Voluntary compliance jako jedna z možností jejího snižování*. Praha. [online]. 2013. Disertační práce. ČZU. Dostupné z: <https://www.pef.czu.cz/dl/46025>

TAX GAP PROJECT GROUP. *The concept of tax gaps: Report on VAT gap estimations*. Brusel. [online]. 2016 [cit. 2019-07-23]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg_report_en.pdf

TODER, Eric. *What is tax gap?* Urban Institut. [online]. 2007 [cit. 2019-07-15]. Dostupné z: http://www.urban.org/UploadedPDF/1001112_tax_gap.pdf

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 9788087480441.

VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-388-3.

VANČUROVÁ, Alena a Václav BONĚK. *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8.

ZÍDKOVÁ, Hana. *Analýza mezery DPH*. Praha. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. [online]. 2014. Dostupné z: https://vskp.vse.cz/40202_analyza-mezery-dph?fbclid=IwAR0mMzj_ByF8Uyv4l8R5Ns636ko4uChrT3SiVIIo5JK2_5YhRYV1Tkr0vQU

ZÍDKOVÁ, Hana. *Diskuse k metodám odhadů stínové ekonomiky*. ACTA OECONOMICA PRAGENSIA. [online]. 2012 (6), 15. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=384.pdf>

8 Přílohy

Příloha č. 1: Žádost o poskytnutí dat dle zákona o svobodném přístupu k informacím

Žádost o poskytnutí dat dle zákona o svobodném přístupu k informacím



lucy.stepankova@email.cz
Komu podatelna@fs.mfcr.cz



08.06.2020

Dobrý den,

chtěla bych Vás poprosit o poskytnutí podrobnějších statistických údajů, než jak jsou uvedeny na webových stránkách finanční správy. Data budou využita ke zpracování diplomové práce.

Na základně zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, žádám o data dle následující specifikace:

- Zdroj - řádek č. 104 přílohy č. 1 z daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob = rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 - ř. 102) nebo výsledek hospodaření
- časová řada - údaje za roky 2009 - 2018, odděleně
- odděleně podle jednotlivých odvětví dle Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE

Děkuji.

Lucie Štěpánková

Příloha č. 2: Vyhovění žádosti o poskytnutí dat



GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



Sekce právní

Č. j.: 37702/20/7700-00130-202098

Vytvořuje: Mgr. Kateřina Bloudková, Oddělení právně-analytická
Tel: (+ 420) 296 854 184, (+ 420) 296 852 222
E-mail: Katerina.Bloudkova@fcs.mfcr.cz
ID datové schránky: p8iwj4f

Lucie Štěpánková
lucy.stepankova@gmail.cz

SDĚLENÍ K ŽÁDOSTI O INFORMACE

Generální finanční ředitelství obdrželo dne 8. 6. 2020 Vaši žádost o poskytnutí informací dle zák. č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „InZ“), vztahující se k poskytnutí agregovaných statistických údajů z DAP DPFO, a to řádek č. 104, od roku 2009 do roku 2018, odděleně podle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE.

V příloze jsou poskytovány požadované informace.

Pokud s vyřízením žádosti nesouhlasíte, můžete podat u povinného subjektu stížnost podle § 16a InZ, a to do 30 dnů ode dne doručení tohoto přípisu. O stížnosti rozhoduje Ministerstvo financí ČR.

JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

Příloha
Dle textu

Elektronicky podepsáno
23.06.2020
JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

Príloha č. 3: Dílčí základy daně u vybraných odvětví dle Generálního finančního ředitelství

č. NACE / období	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
10000	2 180 889 545	2 182 893 010	2 424 800 331	2 485 775 574	2 525 014 835	3 143 487 053	3 012 841 728	3 336 777 876	3 178 298 381	3 368 821 685
11000	38 529 849	35 460 045	52 164 725	70 010 702	54 253 388	207 636 246	231 752 588	278 873 765	281 539 490	303 766 553
11100	149 724 205	96 585 895	139 350 154	132 308 318	136 747 115	377 411 517	456 268 530	542 037 957	520 213 885	537 759 584
11200	3 125 311	3 550 763	5 245 845	3 933 612	3 367 587	2 698 743	2 054 367	1 076 597	2 203 442	2 444 502
11300	66 220 223	62 129 998	56 095 672	54 772 987	59 355 525	62 402 488	162 214 787	176 086 141	144 966 499	107 765 234
11400	32 440		17 820	11 334	74 863	286 903	607 808	10 440 018	111 600	8 523 227
11500	394 880	778 411	737 556	614 281	-109 371	-50 218	-21 455	462 912	1 385	65 565
11600	89 866	463 626	-117 698	334 487	403 367	770 950	1 153 389	1 290 890	1 692 759	9 534 674
11900	96 006 798	77 673 557	63 016 194	45 975 510	46 688 648	60 476 909	51 282 042	54 462 048	66 872 372	84 462 610
12000	3 441 902	5 037 889	5 833 632	5 800 911	6 305 766	8 057 485	12 039 905	18 456 629	21 023 007	26 972 412
12100	1 901 532	1 319 122	3 709 187	4 157 667	9 609 120	6 025 526	34 602 544	40 277 211	52 803 634	58 739 098
12200	263 980	339 160	226 004			304 181	208 312	119 177		-307 659
12300	3 775 171	2 120 202	1 415 071	1 486 372	542 451	773 125	447 067	399 699	320 510	4 082 296
12400	40 016 910	28 335 328	31 038 421	39 565 892	37 357 528	30 353 727	35 893 954	58 812 314	58 315 784	44 743 539
12500	377 328	581 124	272 920	508 895	358 835	2 031 403	3 097 600	3 809 830	7 464 871	3 448 297
12600	60 172	45 602	34 370		-70 833					
12700	12 987 077	9 842 570	11 233 801	10 741 988	12 534 429	6 613 234	7 806 957	8 083 479	7 418 648	9 885 366
12800	157 725	111 461	184 797	1 034 753	557 531	1 180 891	3 554 072	2 719 363	1 077 547	2 624 363
12900	3 009 203	3 024 572	4 641 151	5 101 995	5 602 568	15 825 847	19 200 251	18 420 945	18 248 167	16 984 014
13000	3 347 405	3 015 762	7 403 993	3 433 247	5 727 560	6 908 329	17 348 828	12 910 932	21 011 755	22 612 210
14000	220 248 452	206 800 640	204 688 062	198 048 311	218 139 815	216 184 729	217 895 502	189 540 522	249 617 889	228 529 005
14100	87 385 935	78 586 039	76 038 120	66 933 135	61 023 996	79 192 625	90 690 999	83 029 658	96 323 908	105 715 890
14200	1 935 434	8 664 747	7 440 258	11 684 196	16 803 259	67 378 863	127 941 012	112 871 739	139 227 949	139 719 824
14300	3 359 315	6 200 561	7 085 499	4 317 394	-14 539 656	-6 819 112	-27 029 967	-19 414 907	-18 981 986	-6 168 462
14400	614 483	786 865	1 632 948	995 899	1 509 672	2 852 058	1 392 250	1 267 348	1 505 436	1 584 819
14500	8 240 931	15 476 528	12 913 604	25 240 829	25 465 221	30 546 152	34 274 522	41 830 037	33 623 215	48 541 018
14600	7 399 095	14 130 803	12 900 250	11 075 225	9 590 393	6 784 524	5 918 157	7 458 008	8 760 820	11 740 899
14700	32 912 474	7 271 952	9 722 649	11 526 837	5 240 668	15 909 779	16 392 326	22 028 550	19 662 825	28 407 004
14900	86 308 405	82 813 420	95 682 082	103 217 800	101 562 746	105 392 254	98 779 613	107 008 483	98 434 413	116 761 940
14910	11 516 809	14 158 847	13 676 843	10 731 160	11 174 936	15 015 474	20 759 451	20 833 087	21 562 219	22 334 563
14920	6 808 708	6 144 875	4 617 709	2 137 557	-1 513 949	1 842 860	1 644 625	2 707 379	2 298 717	469 004
14930	3 379 464	7 047 803	12 445 282	23 112 993	23 921 706	34 705 487	47 117 622	72 670 933	83 993 701	99 109 056

14990	8 785 086	24 378 589	18 955 166	19 508 871	16 589 163	16 070 140	21 183 843	20 409 312	27 883 738	27 376 061
15000	2 661 519 822	2 271 770 988	2 624 806 733	2 546 512 933	2 178 587 669	1 871 668 123	1 525 299 744	1 362 983 762	1 333 116 507	1 332 656 951
16000	201 478 081	249 154 437	330 832 319	423 238 244	489 448 517	749 470 583	939 825 431	1 091 313 106	1 098 545 334	1 233 606 075
16100	230 985 354	224 988 257	228 158 401	205 485 740	222 488 312	199 255 215	189 435 385	174 805 364	175 884 801	184 845 834
16200	60 119 626	56 720 316	57 940 823	67 788 027	63 288 111	48 618 031	48 659 387	57 471 931	64 005 978	67 522 010
16300	270 300	501 388	588 348	387 164	364 559	50 454	1 210 147	1 116 021	-766 155	-730 737
16400	3 523	192 866	186 829	636 472	530 811	807 671	633 045	302 923	5 903	1 760 851
17000	8 338 459	10 369 668	12 468 084	22 404 671	9 127 844	4 412 487	3 573 909	3 588 216	3 807 806	3 062 100
20000	790 787 966	812 518 825	805 991 451	729 551 776	750 641 475	844 057 232	882 604 217	922 185 803	969 600 726	1 285 165 578
21000	81 088 519	98 622 066	113 412 242	132 806 541	167 346 925	252 054 050	308 930 385	303 510 408	208 083 584	436 834 221
22000	239 920 553	252 611 446	256 768 910	225 941 466	246 739 718	217 082 866	238 115 547	260 027 052	283 447 918	339 839 435
23000	431 722	337 032	222 364	290 000	314 031	401 978	323 458	-438 288	-256 584	350 589
24000	424 138 390	448 282 194	468 097 456	401 886 839	447 108 608	470 129 981	477 489 611	502 645 900	512 648 950	612 791 592
30000	7 231 350	6 288 392	4 623 446	4 890 027	5 067 869	5 231 369	3 752 176	6 430 236	3 628 019	2 722 532
31000	1 045 136	-302 029	334 238	1 314 862	2 392 233	1 959 641	1 077 432	992 214	2 219 980	1 977 388
31100				12 440			298 129	674 004	16 292	
31200	-171 581	134 829	115 774	271 159	473 214	1 571 358	-243 166	1 374 702	3 025 188	3 466 282
32000	21 418 746	16 306 518	15 769 895	15 746 859	18 330 337	14 042 806	13 034 584	13 265 590	9 919 403	8 115 773
32100					-200 044	503 880	-96 503	22 289	24 209	7 037
32200	81 159	68 770	2 591 600	2 726 216	1 499 616	-349 945	3 787 010	3 915 879	3 838 283	7 620 879
50000	10 899 114	7 008 318	5 562 621	2 994 563	2 386 349	4 079 281	3 780 828	4 456 063	2 468 412	914 437
51000	381 880	2 660 076	1 359 006	788 401	-1 584 207	336 792	336 145	91 651	155 417	213 336
51010		2 452 531	1 181 715	698 945	112 758	179 048	177 600			
51020			-125 251	-125 251	-207 723	0	0			
52000	667 266	327 236	771 220	739 451	943 919	585 412	1 971 145	1 397 820	1 529 182	1 147 046
52020	82 460	112 576	72 310	-11 426	223 791	104 650	52 946	20 920	67 099	-31 380
52030	34 252	10 486	41 078	-33 650	40 289	136 494	23 871			
60000	10 994 647	13 215 336	2 447 344	2 898 654	-160 425	300 385	745 752	619 784	667 350	178 621
61000	1 130 717	676 117	459 267	634 239	182 787	612 747	385 490	441 015	214 163	213 560
62000	276 364	266 056	292 509	286 413	351 889	185 368	645 266	1 028 184	565 617	1 247 303
70000	9 757 864	10 849 969	17 586 107	14 733 945	13 752 867	6 688 964	4 098 838	6 819 074	3 584 824	2 456 348
71000	208 538	128 988	0	239 557	184 390	206 065	758 821	1 199 567	1 238 564	1 686 869
71020	339 526	169 742	473 811	581 331	692 287	758 367	820 037	983 061	1 649 185	1 947 088

72900	615 188	789 304	1 157 277	1 256 011	1 013 261	917 547	152 474	88 349	525 313	433 625
72910								386 789	345 846	
72920	502 685	858 474	833 936	1 038 584	1 300 962	1 289 121	748 089	1 412 409	1 467 698	1 654 888
80000	19 887 787	18 332 880	16 549 799	17 385 824	8 739 562	4 326 762	5 971 699	4 900 529	5 382 608	5 739 665
81000	41 634 961	37 733 884	37 355 715	34 547 300	33 720 386	40 964 482	32 516 876	31 509 566	31 247 375	42 455 703
81100	8 228 357	8 823 054	11 142 311	5 382 257	5 441 909	5 905 877	6 305 781	9 885 918	5 020 820	8 884 291
81200	8 879 337	7 116 727	19 424 650	3 284 348	4 868 856	21 762 122	38 771 556	83 709 472	114 911 433	120 344 347
89000	24 000	0	50 064	4 563 823	3 824 569	4 767 773	9 382 111	10 757 374	7 342 263	11 814 795
89100	-68 196	101 403	541 982	408 888	426 410	1 569 481	167 172	0	176 459	329 925
89200	287 617	664 166	679 955	491 933	163 775	185 805	550 768	733 659	601 791	359 255
89300	58 212	75 428	79 168	19 024	-504 728	205 093	15 316	17 516	35 928	0
89900	2 560 945	2 538 814	3 265 837	2 377 870	3 046 728	2 556 881	3 909 118	2 856 056	2 566 524	3 182 444
90000	834 878	705 855	1 262 600	1 570 353	1 814 350	1 286 932	3 054 994	3 065 142	1 811 265	3 098 304
91000	667 382	884 598	2 181 116	2 122 492	2 419 978	2 230 009	1 150 512	671 971	987 580	538 169
99000	2 020 817	234 201	455 371	491 584	1 031 422	537 779	949 947	1 997 577	2 158 585	1 684 372
350000	120 056 981	108 377 325	122 363 225	119 785 772	105 585 868	69 742 186	58 783 876	51 108 747	57 860 209	56 431 662
351000	80 821 318	89 739 520	83 760 994	91 100 727	74 509 551	59 266 302	52 016 037	55 820 560	53 737 927	52 821 422
351100	15 799 744	30 218 076	159 195 925	202 683 262	244 764 842	331 532 618	417 171 406	464 879 766	478 330 191	518 430 889
351200	1 614 427	988 903	769 003	708 662	981 894	614 347	1 005 427	946 623	2 020 993	1 619 866
351300	1 796 733	2 208 111	2 192 977	3 671 880	3 523 873	8 443 577	10 317 410	7 866 042	10 881 997	15 900 957
351400	512 459	5 800 324	8 343 307	7 681 310	7 236 008	18 519 525	13 028 148	17 518 434	22 692 544	20 704 049
352000	12 578 606	10 291 746	10 668 281	8 212 385	8 145 835	6 033 126	5 599 552	4 788 794	4 185 114	2 965 213
352100	214 518	205 188	129 740	58 838	75 838	257 734	401 967	332 941	52 150	196 505
352200	1 687 366	2 057 100	1 426 555	1 701 761	1 191 341	1 784 788	1 722 215	1 347 859	1 041 249	1 572 031
352300	-300	16 662	258 308	240 198	285 280	820 894	280 080	590 969	673 660	885 623
353000	72 059 088	106 718 229	94 343 566	51 331 974	38 082 513	14 537 111	15 214 383	13 561 314	13 687 903	19 991 183
353010	175 120	250 961	897 411	1 255 713	1 175 000	7 932 276	3 942 181	10 776 588	10 574 825	5 242 235
353020	197 069	5 927 898	747 102	720 759	1 964 865	456 555	1 426 791	1 666 579	1 659 209	771 382
353030			90 220	143 285	285 436	4 608 553	2 888 156	5 056 415	1 788 717	1 466 010
353040	948 676	995 756	1 229 143	2 760 930	3 173 336	9 215 133	9 301 997	15 489 834	20 860 172	24 100 377
353050									30 680	0
353060	328 334	509 788	194 998	363 788	511 014	399 754	538 875	510 342	721 376	819 758
353070	-53 721	-248 706	-100 588	-332		-220 941	45 865	244 021	583 449	519 072

360000	78 428 229	62 869 553	61 453 063	55 255 692	67 795 856	34 987 609	30 775 011	26 142 795	27 057 819	26 500 828
370000	73 671 140	72 500 708	68 955 228	62 883 082	44 252 077	39 899 225	40 483 399	43 233 286	37 316 675	39 218 907
380000	18 972 856	33 849 821	40 300 507	73 889 171	79 972 783	60 312 661	78 982 999	95 494 507	107 298 738	109 037 151
381000	27 203 492	16 238 314	26 273 893	40 236 118	33 587 326	53 819 128	62 903 770	75 009 672	86 791 676	82 174 567
381100	33 259 266	53 849 047	66 326 072	47 183 358	44 363 906	99 726 022	79 865 957	88 692 463	116 186 704	99 665 425
381200	1 520 851	1 745 536	-902 817	1 278 720	1 074 949	1 863 563	3 497 269	4 558 623	10 083 356	4 679 855
382000	41 596 301	68 148 790	41 289 895	26 805 796	16 163 732	21 565 545	16 840 432	3 408 733	46 261 704	82 383 553
382100	9 471 554	14 783 063	7 682 736	9 669 411	6 528 074	17 058 542	10 557 473	7 703 278	12 773 228	16 371 439
382200	714 390	19 877 177	4 061 428	2 143 380	1 087 876	2 537 392	844 829	2 266 894	2 159 618	2 394 194
383000	42 001 497	77 885 242	69 913 068	62 647 862	29 407 370	30 909 006	19 324 842	18 301 624	26 237 818	14 953 707
383100	50 297 939	111 983 326	103 406 449	32 934 893	22 342 171	16 374 294	13 424 868	13 503 007	13 389 557	19 883 855
383200	15 970 057	38 011 613	28 455 561	18 117 624	14 163 198	25 890 559	14 139 334	16 143 840	12 396 919	16 216 994
390000	4 787 051	9 147 111	11 900 788	10 584 865	14 032 701	29 898 615	32 315 743	32 777 825	38 278 125	37 378 185
410000	1 442 402 782	1 186 497 096	1 138 663 245	1 019 759 804	958 120 579	814 135 558	920 297 267	872 410 635	911 649 109	931 918 912
411000	16 882 439	17 727 741	16 592 100	14 822 631	10 084 866	7 803 584	8 709 932	10 888 278	48 926 847	68 370 384
412000	1 027 944 045	960 445 159	1 020 848 628	851 632 693	837 536 792	1 020 081 717	1 249 209 461	1 340 827 970	1 470 226 198	1 799 378 021
412010	82 787 066	91 083 391	91 515 327	82 480 208	77 663 432	75 411 622	68 156 271	71 199 660	93 702 422	95 001 474
412020	11 664 992	11 041 183	12 854 948	12 467 252	39 338 705	35 560 225	35 383 751	55 069 088	55 516 040	151 921 148
420000	5 101 469 879	4 185 203 013	3 851 295 907	3 325 107 951	2 811 351 877	2 298 895 941	2 082 308 987	1 834 449 474	1 719 245 998	1 683 226 901
421000	39 040 706	28 815 107	22 011 635	26 735 692	17 789 676	11 570 174	10 080 291	8 104 133	8 822 190	11 272 889
421100	291 068	1 419 025	2 170 109	330 136	1 669 840	51 792 883	66 125 820	53 675 504	77 832 485	60 171 578
421200	311 076	369 734	548 645	395 033	256 184	383 430	275 219	1 669 506	2 767 726	4 908 251
421300	130 496	335 439	2 543 782	1 020 748	923 518	1 521 700	2 669 019	2 317 373	-1 636 551	3 030 895
422000	16 978 179	11 061 782	9 413 659	11 966 615	7 043 973	21 925 024	32 573 591	38 362 973	29 663 179	26 676 996
422100	286 771	318 841	380 989	682 890	1 099 390	4 536 878	9 425 868	7 731 060	11 419 562	13 861 285
422110	4 131 843	421 637	236 737	414 974	1 976 432	3 944 632	8 515 245	6 712 771	8 153 807	5 376 126
422120	1 310 855	2 337 084	3 121 572	2 576 592	2 749 264	2 974 266	3 768 751	12 592 532	3 553 530	3 822 953
422200	861 938	2 441 913	8 754 581	8 568 279	9 150 404	21 196 026	31 338 649	32 642 167	44 118 351	40 439 864
429000	67 782 968	89 249 649	119 711 321	146 068 171	157 343 949	202 292 263	222 867 798	235 731 153	241 221 881	280 502 124
429100	13 952 805	11 423 176	66 637 122	19 219 029	13 861 313	9 395 541	20 722 436	2 662 610	6 886 595	7 284 105
429900	119 231 628	110 691 478	127 495 315	111 204 471	103 040 382	110 212 789	119 008 191	117 984 142	136 014 950	118 463 353
430000	200 495 744	324 704 064	545 630 919	864 195 813	801 138 040	1 373 354 250	1 820 484 942	1 969 396 770	2 281 260 351	2 677 821 029
431000	140 835 272	309 831 818	427 743 238	469 652 055	435 034 843	505 790 282	582 122 955	574 297 501	623 879 865	703 206 375

431100	1 300 649	2 025 534	1 865 110	1 805 405	2 005 116	4 818 926	7 152 954	6 312 248	6 983 697	7 757 292
431200	2 608 526 951	2 375 649 363	2 761 496 604	2 090 948 094	1 994 210 048	2 015 810 644	2 129 746 133	1 953 134 480	2 030 214 130	2 272 975 149
431300	33 808 959	31 715 556	26 040 916	26 923 091	28 702 124	30 365 884	26 797 026	26 877 713	24 754 041	28 258 028
432000	484 162 948	413 314 985	441 100 396	445 279 854	562 732 616	885 928 857	1 134 649 623	1 283 101 335	1 426 881 251	1 644 245 583
432100	1 356 368 360	1 213 294 060	1 130 091 875	1 108 037 831	1 045 548 665	1 007 459 598	1 056 532 704	1 087 670 565	1 188 376 174	1 350 387 907
432200	1 578 933 241	1 428 880 394	1 452 680 911	1 438 136 728	1 484 608 085	1 712 354 455	1 914 555 701	2 191 556 540	2 340 382 617	2 644 988 947
432900	867 807 943	726 208 283	705 552 314	645 832 984	600 460 793	599 589 209	615 339 108	650 393 085	682 262 452	773 604 649
433000	968 560 939	967 872 872	989 204 323	932 694 014	933 383 143	919 467 004	967 358 489	1 033 957 320	1 080 741 967	1 189 277 945
433100	57 935 454	52 259 518	56 272 122	62 881 765	58 221 980	70 675 999	73 767 407	80 340 577	83 159 126	84 855 841
433200	1 608 578 051	1 386 787 180	1 363 228 178	1 315 302 316	1 259 722 765	1 349 242 675	1 556 508 308	1 697 869 472	1 857 679 410	2 022 121 527
433300	397 391 108	321 158 428	344 830 337	338 874 251	334 100 041	355 081 673	400 782 652	439 295 138	464 669 958	504 871 865
433400	780 464 950	678 402 887	633 597 899	615 695 737	548 028 155	466 857 584	428 059 796	390 608 295	358 442 403	364 163 964
433410	43 172 025	36 389 889	40 697 454	42 654 184	45 555 331	65 517 910	88 042 246	93 346 009	110 895 489	108 820 352
433420	344 278 398	362 837 886	386 669 958	406 192 887	437 566 307	573 512 954	683 781 455	699 820 007	762 670 076	879 162 895
433900	416 593 850	388 653 574	413 573 928	413 674 144	418 426 753	461 805 449	521 476 272	564 715 034	607 213 322	688 894 364
439000	129 639 328	238 443 677	355 515 514	471 528 763	569 715 439	946 228 346	1 296 411 362	1 400 045 164	1 594 141 255	1 923 082 573
439100	899 333 847	842 049 198	913 640 699	814 393 750	815 405 796	859 224 607	945 165 759	978 608 748	1 033 002 640	1 147 948 438
439900	575 750 444	534 780 328	562 256 295	537 696 756	510 759 483	645 317 477	692 056 273	705 944 627	773 312 753	930 196 136
439910	12 593 124	20 298 832	19 977 175	26 587 409	32 032 096	50 359 339	71 300 615	73 837 064	88 668 689	102 466 124
439990	43 342 725	86 716 971	135 063 299	179 194 489	222 173 302	358 255 969	509 568 997	626 859 160	701 056 366	818 277 874